Loredana Ligia Bîrsan
Universitatea Independentă "Titu Maiorescu"
Facultatea de Drept

CONTABILITATEA ÎN COMERȚ ȘI TURISM

EDIȚIE REVIZUITĂ ȘI COMPLETATĂ

MAXIM

Prof. univ. dr.
MAGDALENA NEGRUȚIU
Academia de Studii Economice
Bucureşti

Prof. univ. dr.
MIHAELA DUMITRANA
Academia de Studii Economice
Bucureşti

Loredana Ligia Bîrsan
Universitatea Independentă "Titu Maiorescu"
Facultatea de Drept

CONTABILITATEA ÎN COMERȚ ȘI TURISM

EDIȚIE REVIZUITĂ ȘI COMPLETATĂ

CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CUVÂNT ÎNAINTE

A fi bine informat înseamnă a fi capabil să iei decizii corecte de a căror viabilitate depinde existența și bunul mers al unităților patrimoniale în special și a economiei în general.

Postura de om bine informat este consolidată de informația contabilă de detaliu sau de sinteză, în funcție de nivelul ierarhic.

Lucrarea de față își propune, și cititorii vor confirma, naşterea informațiilor contabile, sinteza acestora, controlul și modul concret de acțiune în funcție de utilitatea informațiilor furnizate; puterea deciziilor de a schimba viitorul economic al unității.

Destinatarii informațiilor contabile fiind studenții în principal și orice doritor de cunoştințe economice, autorii și-au propus o prezentare teoretică susținută de aplicații practice rezolvate. În ideea continuării instruirii prin autoverificare, se prezintă, la fiecare capitol un set de întrebări al căror răspuns presupune parcurgerea capitolului; și mai multe aplicații de rezolvat. În acest fel se îmbină teoria cu practica și se poate aprecia nivelul de cunoştințe.

Studiul contabilității fiind condiționat de cunoştințe juridice, iar înregistrările contabile având la bază contracte încheiate cu partenerii, pentru aplicațiile propuse spre rezolvare s-au conceput o serie de contracte de Bîrsan Loredana Ligia, studentă în ultimul an la Facultatea de Drept a Universității "Titu Maiorescu".

În speranța că lucrarea este structurată și redactată ținând cont de "comanda" beneficiarilor, precizăm că orice sugestie de îmbunătățire este binevenită.

Autorii

Notă: Coincidențele privind anumite date de identificare a societăților, numele persoanelor, sortimentele de mărfuri și altele sunt pur întâmplătoare.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE 5
CAPITOLUL 1 ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂȚII SOCIETĂȚILOR COMERCIALE 11
1.1. Tipuri de societăţi comerciale 11
1.2. Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului şi turismului 19
1.3. Structuri patrimoniale proprii activității de comerț-turism 23
1.4. Organizarea generală a contabilității 27
Anexa 1.1. 33
CAPITOLUL 2 PARTEA 1 - EVALUAREA STOCURILOR ŞI MIŞCĂRII MĂRFURILOR 41
2.1. Principii de evaluare 41
2.2. Structuri de preţuri 51
2.3. Facturarea mărfurilor. Elementele comerciale, financiare şi fiscale ale facturii 55
Partea a doua - Teste grilă şi întrebări 60
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare 65
CAPITOLUL 3. PARTEA 1 - METODE DE CONTABILIZARE A STOCURILOR ŞI OPERAȚIILOR CU MĂRFURI 69
3.1. Formele şi documentele aprovizionării şi vânzării de mărfuri 69
3.1.1. Formele şi documentele aprovizionării cu mărfuri 69
3.1.2. Formele şi documentele vânzării de mărfuri 71
3.1.3. Organizarea evidenței operative a mărfurilor 75
3.2. Caracterizarea generală a metodelor de contabilizare a stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri 75
3. 3. Metoda inventarului permanent 76
3.3.1. Metoda inventarului permanent la cost de achiziţie 77
3.3.2. Metoda inventarului permanent la cost standard 87
3.3.3. Metoda inventarului permanent la preț de vânzare 93
3.3.4. Metoda inventarului permanent în condițiile taxei pe valoarea adăugată (TVA) şi a reducerilor de preț 102
3.3.5. Contabilitatea analitică a mărfurilor 115

BCU UNIVERSITY LIBRARY

3.4. Metoda inventarului intermitent 116
3.5. Contabilitatea aprovizionării - vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la recepție și din distribuție 123
3.5.1. Contabilitatea aprovizionării de mărfuri cu diferențe la recepție 123
3.5.2. Contabilitatea vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la vânzare 129
3.6. Operații privind constituirea și utilizarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor și creanțelor-clienți 130
Partea a doua - Teste grilă și întrebări 135
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare 144
Anexa 3.1. Set de documente privitoare la operații de cumpărare-vânzare a mărfurilor 155
CAPITOLUL 4 PARTEA 1 - CONTABILITATEA ALTOR OPERAȚII CU MĂRFURI 173
4.1. Inventarierea mărfurilor - necesitate, rol, organizare, etapele inventarierii 173
4.2. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric 175
4.3. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric 185
4.4. Contabilitatea transferurilor de mărfuri 187
4.5. Contabilitatea mărfurilor aflate la terți 190
Partea a doua - Teste grilă și întrebări 204
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare 208
Anexa 4.1. Contract de vânzare în comision 213
Anexa 4.2. Contract de vânzare-cumpărare cu plata în rate 216
Anexa 4.3. Contract de consignație 219
CAPITOLUL 5. PARTEA 1 - ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII PRODUCȚIEI LABORATOARELOR DE COFETĂRIE ȘI PATISERIE. 223
5.1 Structuri de prețuri și documente specifice producției laboratoarelor 223
5.2. Contabilitatea financiară la laboratoarele de cofetărie și patiserie 226
5.3. Contabilitatea de gestiune internă la laboratoarele de cofetărie și patiserie 227
5.4. Aplicație practică reflectată în contabilitatea organizată în dublu circuit 229
Partea a doua - Teste grilă și întrebări 238
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare 240

CAPITOLUL 6 PARTEA 1 - CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE COMERȚ EXTERIOR 243
6.1. Particularități privind evaluarea mărfurilor 243
6.2. Contabilitatea exportului de mărfuri 245
6.2.1. Contabilitatea exportului în comision 245
6.2.2. Contabilitatea exportului pe cont propriu 256
6.3. Contabilitatea importului de mărfuri 260
6.3.1. Contabilitatea importului în comision 260
6.3.2. Contabilitatea importului pe cont propriu 269
Partea a doua - Teste grilă și întrebări 275
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare 277
Anexa 6.1. Set de documente specifice importului de marfă 282
Anexa 6.2. Set de documente specifice exportului în comision 285
CAPITOLUL 7. PARTEA 1 - CONTABILITATEA OPERAȚIILOR CU AMBALAJE 301
7.1. Clasificarea ambalajelor și organizarea generală a contabilității acestora 301
7.2. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile 304
7.2.1. Prețurile ambalajelor de transport recuperabile și implicațiile lor asupra contabilității 304
7.2.2. Documente folosite pentru reflectarea operațiilor cu ambalaje și evidența operativă a ambalajelor 305
7.2.3. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile 307
7.3 Contabilitatea materialelor de ambalat mărfuri 317
Partea a doua - Teste grilă și întrebări 331
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare 333
CAPITOLUL 8. PARTEA 1 - CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE CAZARE, A ALTOR PRESTĂRI DE SERVICII PENTRU POPULAȚIE ȘI A ACTIVITĂȚII DE TURISM 337
8.1. Activitatea de cazare și alte prestări de servicii: caracterizare documente specifice și reflectarea în contabilitate 337
8.2. Activitatea de turism: caracterizare, clasificare, documente specifice 342
8.2.1. Reflectarea în contabilitate a activității de turism intern 347
8.2.2. Reflectarea în contabilitate a activității de turism internațional 350
Partea a doua - Teste grilă și întrebări 353
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare 354

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI
ȘT. ECONOMICE

CAPITOLUL 9 PARTEA 1 - CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI REZULTATELOR 357
9.1. Structuri de cheltuieli şi venituri 357
9.2. Contabilitatea cheltuielilor unităţilor patrimoniale 360
9.2.1. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare 360
9.2.2. Contabilitatea cheltuielilor financiare 375
9.2.3. Contabilitatea cheltuielilor excepţionale 378
9.2.4. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizarea şi provizioanele . 379
9.3. Contabilitatea veniturilor unităţilor patrimoniale 385
9.3.1. Contabilitatea veniturilor din exploatare 385
9.3.2. Contabilitatea veniturilor financiare 386
9.3.3. Contabilitatea veniturilor excepţionale 386
9.3.4. Contabilitatea veniturilor din provizioane 387
9.4. Calculul şi contabilitatea rezultatelor 387
9.5. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor şi veniturilor 404
Partea a doua - Teste grilă şi întrebări 413
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare 417
CAPITOLUL 10. PARTEA 1 - DOCUMENTE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE FINANCIAR-CONTABILĂ 423
10.1. Bilanţul contabil 425
10.2. Contul de rezultate 436
10.3. Anexa la bilanţ 451
Anexa 10.1. Balanţa de verificare la 31 DECEMBRIE înainte de inventariere 452
Anexa 10.2. Balanţa de verificare la 31 DECEMBRIE după închiderea exerciţiului 455
Anexa 10.3. Bilanţ încheiat la 31.12.199x 458
Anexa 10.4. Contul "Profit şi pierdere" la 31.12.199x 461
Anexa 10.5. Determinarea rezultatului fiscal 463
Anexa 10.6. Repartizarea rezultatului exerciţiului 464
Partea a doua - Teste grilă şi întrebări 465
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare 467
Anexa 10.7. Balanţa de verificare sintetică 472
Anexa 10.8. Balanţa de verificare sintetică la 31/12/N 475
Anexa 10.9. Balanţa de verificare 477
BIBLIOGRAFIE 479

BCU IAŞI

Capitolul 1

ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂȚII SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

1.1. Tipuri de societăți comerciale

Întreprinderea sau societatea joacă un rol important în teoria macroeconomică. Ea poate fi studiată ca un tot unitar sau numai din anumite puncte de vedere. Poate fi studiată din exterior sau din interior.

Studiul efectuat din interiorul societății prezintă un deosebit interes pentru antreprenorul ei care trebuie să o conducă, să realizeze profit, să o mențină împotriva concurenței și să o dezvolte. Pentru aceasta, el trebuie să găsească mijloace de finanțare, personal și să o înscrie pe piețe. Succesele antreprenorului sunt asigurate, în principal, de cunoștințele sale tehnice și economice.

Dar înainte de a merge mai departe este necesar să dăm câteva definiții.

O organizație este un grup de oameni având reguli de funcționare precise și obiective. Acestea sunt foarte diverse: o familie, o asociație, un serviciu public, un sindicat, un partid politic, o societate.

Spre deosebire de noțiunea de întreprindere consacrată prin Legea 5/1978 (în prezent abrogată) care desemna o structură de organizare a unei activități, un organism economic și social, adică un subiect de drept, în accepțiunea dreptului comercial noțiunea de întreprindere se referă la o activitate organizată în anumite condiții și cu un anumit scop, fără ca organismul economic și social să beneficieze de calitatea de subiect de drept (fapte de comerț).

Subiect de drept este persoana fizică, în cazul întreprinderilor individuale, și societatea comercială, cu personalitate juridică, în cazul întreprinderilor societare. Scopul acestora este producția, prestarea de servicii, executarea de lucrări sau vânzarea de bunuri. Ele au o autonomie de decizie și își încheie activitatea la sfârșitul fiecărui an cu un bilanț. Contabilitatea este principalul lor

sistem de informare şi, în acelaşi timp, reprezintă mijlocul legal de exercitare a unui control asupra corectitudinii şi eficienţei desfăşurării activităţii comercianţilor.

Societatea comercială este instituită de două sau mai multe persoane care convin prin act constitutiv să-i afecteze în comun bunurile, în vederea partajării beneficiilor sau profitării de economiile ce pot rezulta. Aceasta nu exclude însă obligaţia participării în condiţii de proporţionalitate la pierderile ce pot apare în cursul desfăşurării activităţii.

În anumite cazuri prevăzute de lege, societatea poate fi actul de voinţă al unei singure persoane.

Actul constitutiv, (Anexa 1.1) trebuie prin urmare să instituie:

- asociatul sau multitudinea asociaţilor (clauze de identificare a părţilor);
- aporturile asociaţilor care pot fi în numerar, în natură şi în muncă sau prestări de servicii, cu indicarea capitalului social ce trebuie să corespundă plafonului minim stabilit de lege (2.000.000 lei pentru societăţile cu răspundere limitată şi 25.000.000 lei pentru societăţile pe acţiuni). De asemenea trebuie să se indice care este capitalul social subscris şi capitalul vărsat, modul de divizare a acestuia, numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale, după caz, precum şi repartizarea acestora între asociaţi;
- obiectul societăţii trebuie să privească săvârşirea de fapte de comeţ; în caz contrar societatea va fi civilă. Societatea nu poate avea ca obiect activităţi interzise prin legi speciale ori permise numai în anumite condiţii (ex. Decretul 367/1971 privind regimul armelor, muniţiilor şi materiilor explozive);
- participarea fiecărui asociat la rezultatul activităţii. Actul constitutiv în care s-a stipulat ca totalitatea beneficiilor să revină unuia din asociaţi (clauză leonină), ori ca unul din asociaţi să nu participe la pierderi va fi lovit de nulitate.
- eventuala voinţă a asociaţilor la participare egală, derivată din interesul lor comun;
- clauze privind conducerea şi gestiunea societăţii, drepturile şi obligaţiile asociaţilor;
- durata societăţii precum şi modul de dizolvare şi lichidare a acesteia;
- sediile secundare.

Ca persoană juridică societatea dispune de:

- patrimoniu propriu format din totalitatea bunurilor, drepturilor şi obligaţiilor cu caracter patrimonial care aparţin societăţii şi care nu se confundă cu patrimoniile proprii ale asociaţilor/acţionarilor. În aceste condiţii, bunurile aduse ca aport de către asociaţi/acţionari şi cuprinse în activul patrimonial constituie gajul general al creditorilor sociali.
- firmă (nume) al cărei conţinut este reglementat de Legea 26/1990 privind Registrul Comerţului, sediu şi naţionalitate. De menţionat că orice societate comercială cu sediul în România are naţionalitate română, inclusiv societăţile comerciale cu participare străină.
- drepturi şi obligaţii, dintre care enumerăm: dreptul de dispoziţie asupra patrimoniului propriu, dreptul de a participa în nume propriu la raporturile juridice, dreptul de a sta în justiţie în calitate de reclamantă sau pârâtă, răspunderea pentru obligaţiile sociale.

Societatea cu răspundere limitată se poate constitui şi prin actul de voinţă al unei singure persoane, caz în care aceasta, în calitate de asociat unic va avea drepturile şi obligaţiile ce revin adunării generale a asociaţilor şi, după caz, şi pe cele ale administratorului.

Pentru a determina amploarea alegerii care se oferă celor ce se decid să constituie o societate se impune cunoaşterea componentelor alegerii, a limitelor aportului şi a libertăţilor, respectiv responsabilităţii fondatorilor.

Aceste consideraţii determină existenţa următoarelor tipuri de societăţi (*Pierre Lasseque - Gestion de l 'entreprise*):

A) societăţi tip şi particulare;
B) societăţi comerciale şi civile;
C) societăţi de persoane sau de capitaluri;
D) societăţi făcând sau nu public apelul la economii;
E) societăţi cotate sau nu la bursă.

A. Societăţile tip sau particulare

Sunt titulare de drepturi şi obligaţii. Formele sub care pot exista sunt:

a) **societatea în nume colectiv** - este cea mai veche formă de societate şi cuprinde un număr mic de asociaţi (rude, prieteni) care doresc să

realizeze în comun activităţi mici. Se caracterizează prin faptul că asociaţii, în calitate de comercianţi, răspund nelimitat şi solidar pentru obligaţiile sociale, iar asocierea se bazează pe încrederea deplină a asociaţilor, capitalul social fiind reprezentat prin părţi de interes.

b) **societatea în comandită simplă** - ia naştere pe baza actului constitutiv, iar asocierea se bazează pe încrederea deplină a asociaţilor. Caracteristic pentru această formă de societate este faptul că asociaţii se împart în două categorii: comanditaţii care răspund pentru obligaţiile sociale nelimitat şi solidar şi comanditarii care răspund numai în limita aporturilor lor.

c) **societatea cu răspundere limitată (S.R.L.)** - a apărut pentru prima dată în activitatea comercială în Germania (1892), iar în România a fost consacrată abia prin Legea 31/1990 privind societăţile comerciale. Se caracterizează prin faptul că împrumută anumite caractere atât de la societăţile de persoane, cât şi de la societăţile de capitaluri. Asocierea se bazează pe încrederea asociaţilor care răspund pentru obligaţiile sociale numai în limita aportului lor.

d) **societatea pe acţiuni (societatea anonimă)** - este forma cea mai complexă şi evoluată a societăţilor comerciale, fiind destinată realizării marilor afaceri care necesită capitaluri însemnate. Are capitalul social divizat în acţiuni, răspunderea asociaţilor pentru obligaţiile sociale fiind limitată la valoarea acţiunilor lor.

e) **societate în comandită pe acţiuni** - această formă de societate se întâlneşte rar în practică şi are următoarele caracteristici: capitalul social are aceeaşi structură ca cel al societăţii pe acţiuni, dar în privinţa răspunderii pentru obligaţiile sociale urmează regulile societăţii în comandită simplă: asociaţii comanditaţi răspund nelimitat şi solidar, iar asociaţii comanditari răspund numai în limita aportului lor.

În funcţie de diverse situaţii specifice, se pot distinge societăţi particulare şi prin:

- statutul lor juridic: societăţi cooperatiste, societăţi cu capital variabil, societăţi cu participaţie deschisă, societăţi mixte, societăţi controlate de stat;
- obiectul lor: acestea sunt foarte numeroase şi privesc domenii diverse de activitate: credit, asigurări, agricultură, profesiuni libere, imobile, presă, transport, etc.

B. Societăţile civile şi comerciale

Au caracter civil toate societăţile pentru care legea nu atribuie alt caracter datorită formei, naturii, obiectului lor de activitate sau condiţiilor în care se constituie şi funcţionează. În consecinţă, o societate este comercială pentru că:

- natura juridică a societăţii comerciale este contractuală, căci se constituie prin voinţa uneia sau a mai multor persoane;
- prin obiectul său îndeplineşte fapte de comerţ, aşa cum sunt enumerate în Codul Comercial. În doctrină sunt considerate fapte de comerţ "accesorii" ori "prin relaţie", conform principiului "accesorium seguitur principalem";
- odată cu îndeplinirea condiţiilor şi formalităţilor prevăzute de lege, dobândeşte personalitate juridică care îi conferă calitatea de subiect de drept.

C. Societăţile de persoane şi de capitaluri

Societăţile de persoane iau fiinţă prin unirea de asociaţi care îşi cunosc şi iau în considerare personalitatea lor, datorită acestui lucru având încredere mutuală, unul în altul. Ca urmare, părţi ale unui asociat nu pot fi cedate decât cu asentimentul unanim al celorlalţi, iar evenimentele afectând un asociat (deces, incapacitate, etc.), pot pune capăt însăşi societăţii.

Factorul personal este deci preponderent (societăţi cu caracter "intuitu personae"); din această cauză, societăţile de persoane au un caracter "închis", iar aportul asociaţilor poate fi în numerar, natură sau în munca asociaţilor. Fac parte din această categorie societatea în nume colectiv şi societatea în comandită simplă.

Societăţile de capitaluri sunt acelea în care persoanele ce se asociază sunt indiferente. În general asociaţii nu se cunosc (cu excepţia asociaţilor fondatori) şi, în consecinţă, pot ceda liber acţiunile lor. Ca urmare, evenimentele nu afectează soarta societăţii, excepţie făcând reducerea numărului asociaţilor sub numărul minim legal, indiferent de cauză.

Ceea ce diferenţiază aceste societăţi de societăţile de persoane este factorul esenţial, şi anume cota de capital investită de asociat (societăţi cu caracter "intuitu pecuniae"). Fac parte din această categorie societăţile pe acţiuni şi societăţile în comandită pe acţiuni.

Concluzia care se impune este că societatea cu răspundere limitată nu se încadrează în categoriile prezentate mai sus, fiind o formă mixtă ce împrumută caractere din ambele categorii.

D. Societățile făcând sau nu public apelul la economii

Societățile nu sunt autorizate să facă public apelul la economii decât dacă îndeplinesc anumite condiții (să nu fie constituite împotriva legii, să nu comită delicte penale, să fie organizate și să funcționeze potrivit statutului, să îndeplinească anumite obligații în materie de publicitate).

E. Societățile cotate și necotate

Apelul public la economii se poate face prin simpla recurgere la publicitate financiară sau prin admiterea la cota unei burse de valori mobiliare. Cea de-a doua modalitate justifică dispozițiile speciale care protejează economia, dispoziții care se referă la constituirea obligațiunilor. Pentru aceasta este necesară reevaluarea bilanțului.

Societățile cotate și cele asimilate lor au o libertate proprie care este refuzată celor ce emit titluri la purtător.

F. Alte distincții

a. - **Societățile cu risc limitat sau nelimitat**

Această distincție se face în funcție de angajamentul asociaților. Astfel, pentru societățile în nume colectiv, anonime sau cu răspundere limitată, responsabilitatea fiecărui asociat este angajată în funcție de partea sa la capital.

La societățile în comandită responsabilitatea poate fi limitată sau nelimitată.

b. - **Societăți sau nu de familie**

Există societăți în familie (între soți, tată și fii, frați, etc.). În cazul acestor societăți se ține cont de legăturile familiale din două motive:

- pentru a nu se crea societăți fictive sau ilicite;
- pentru a nu se beneficia de măsuri favorabile prevăzute de lege (transmiterea gratuită a titlurilor), sau pentru a se evita fraudele.

c. - **Societăți naționale și europene**

Această distincție este cerută din punct de vedere juridic. Dacă societățile naționale se supun prevederilor dreptului național, cele europene se supun prevederilor directivelor comunitare.

BCU CLUJ / UNIVERSITY LIBRARY

Înființarea oricărei societăți presupune cunoașterea limitelor aporturilor și libertăților fondatorilor. Aceștia pot alege forma socială a societății, obiectul de activitate fiind supus, apoi, formei.

La alegerea formei trebuiesc luate în considerație următoarele elemente: capitalul minim, libertatea aporturilor, transmiterea drepturilor sociale, numărul minim de asociați, responsabilitatea lor, recurgerea la capitaluri străine, funcționarea societății, luarea deciziilor (prin unanimitate sau majoritate de voturi), regimul fiscal, cheltuielile de constituire.

În funcție de aceste elemente se pot menționa avantajele și dezavantajele prezentate de societățile anonime, în nume colectiv sau cu răspundere limitată, larg răspândite în România.

Avantaje

Societăți în nume colectiv	Societăți anonime	Societăți cu răspundere limitată
Nu există limită de capital		
	Responsabilitatea limitată a asociaților	Responsabilitate limitată
Formalități simple și puțin costisitoare		Formalități simple
Deficitul fiscal se resimte imediat asupra venitului asociaților	Posibilitatea de reântregire a mijloacelor financiare	

Dezavantaje

Societăți în nume colectiv	Societăți anonime	Societăți cu răspundere limitată
Răspundere indefinită și solidară	Constituire costisitoare și formalități dificile	Constituire costisitoare
Angajarea patrimoniului social	Capital minim pentru societățile mici	Consimțământul de cedare a părților prin act scris
Dificultăți în transmiterea părților		Finanțare limitată
Fiscalitate dificilă		

Concluzii

Societăți în nume colectiv	Societăți anonime	Societăți cu răspundere limitată
Formă adoptată de grupuri de societăți pentru o activitate dificilă	Forma căutată de societățile importante	Formă favorizantă micilor societăți

Indiferent de forma societății sau de obiectul ei de activitate, contabilitatea este principalul sistem de informații al acesteia. Ea culege informațiile primare (***intrările***), le prelucrează și produce informații elaborate (***ieșiri***).

Ținerea unei contabilități de către orice întreprindere este nu numai o obligație juridică a ei, ci și o necesitate a mijloacelor de probă și de control.

Astăzi, contabilitatea contribuie la controlul eficienței gestiunii, la alegerea investițiilor, la fixarea prețurilor, determinarea rezultatului etc.

Contabilitatea poate fi definită (***Pierre Lasseque - Gestion de l 'entreprise***) ca o tehnică care permite unei societăți să clasifice și să totalizeze în unități monetare, conform unui procedeu și unei forme definite de lege, toate operațiile pe care le realizează cu diferiți agenți ai lumii economice. Ea poate fi comparată cu o memorie scrisă care supraveghează valorile și rezultatele.

Înregistrând în scris toate operațiile a căror autenticitate o garantează, contabilitatea permite :

- cunoașterea periodică a situației întreprinderii vis-a-vis de terți: clienți, furnizori, salariați, stat, organisme sociale (dacă plățile s-au făcut în sume corecte și la termen, creanțele încasate, etc.);
- informarea conducătorului întreprinderii asupra situației patrimoniale și financiare;
- definirea rezultatului degajat în fiecare an din activitatea proprie, în funcție de care societatea varsă impozitul pe profit;
- determinarea sumelor ce se vor distribui asociaților, etc.

Dacă declarația fiscală nu constituie obiectul contabilității, ea este o aplicație practică a acesteia.

Organizarea și ținerea contabilității este obligatorie conform Legii 82/1991 pentru regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice, precum și pentru persoanele fizice care au calitatea de comerciant.

1.2. Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului și turismului

Societățile comerciale care efectuează acte de comerț au un statut de intermediere între producătorii și consumatorii de bunuri materiale.

Ca urmare, comerțul ca parte componentă principală a sectorului terțiar al economiei se poate defini ca ansamblu de activități prin care se stabilesc legături permanente între producători și consumatori. În esență, el se definește ca o activitate continuă de cumpărare a mărfurilor și revânzare a lor, în scopul obținerii unui profit.

De regulă, drumul urmat de bunurile materiale se înscrie în relația: aprovizionare - stocare - vânzare.

Aprovizionarea (A) - se definește ca act comercial de trecere a mărfii din proprietatea vânzătorului în proprietatea cumpărătorului cu acordul expres sau tacit al ambilor parteneri.

Momentul intrării mărfii în proprietatea cumpărătorului, conform legislației și uzanțelor din România, poate coincide cu:

- primirea facturii și recepția mărfii urmată de achitarea contravalorii ei;
- primirea facturii furnizorilor. În acest caz apare un decalaj între momentul cumpărării și cel al recepției, decalaj care determină apariția mărfurilor facturate dar neprimite (**nerecepționate**);
- recepția mărfii în lipsa facturii, ceea ce determină apariția mărfurilor recepționate dar nefacturate.

Conform modalităților de plată a contravalorii mărfurilor, aprovizionarea poate fi cu plată imediată (**în numerar**) sau ulterioară (**în numerar sau prin bancă**).

Stocarea (S) - este operația de formare a rezervelor de mărfuri destinate vânzării.

Din punct de vedere contabil, stocul de mărfuri reprezintă:

- elementul principal al patrimoniului unui comerciant;
- element al calculației costului de aprovizionare al mărfurilor vândute.

În raport cu exercițiul de exploatare, stocul de mărfuri poate fi: inițial (Si), curent sau final (Sf).

Vânzarea mărfurilor (V) - reprezintă, din punct de vedere juridic, trecerea în proprietatea clientului (**cumpărătorului**) a unor mărfuri, pe baza acordului dintre parteneri cu privire la obiectul vânzării şi al preţului de vânzare.

În principiu, momentul vânzării coincide cu momentul stabilirii consimţământului părţilor. Din punct de vedere contabil, momentul vânzării este considerat cel al facturării mărfurilor sau încasării contravalorii lor, dacă acesta din urmă coincide cu facturarea.

Ca şi la aprovizionare, apar decalaje între vânzare şi expediere (**livrare**) care determină existenţa:

- mărfurilor livrate dar nefacturate;
- mărfurilor vândute dar nelivrate.

Elementele caracterizate mai sus se determină reciproc, relaţia dintre ele fiind exprimată de **balanţa fluxului (circulaţiei) mărfurilor**

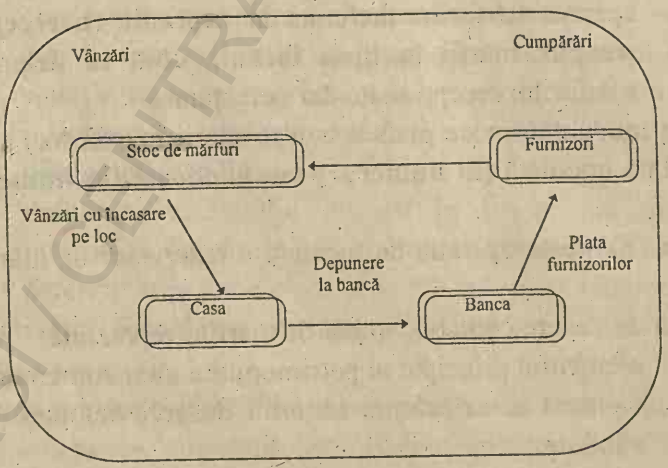
$$Si + A = V + Sf$$

în care: Si = stoc iniţial; A = aprovizionare; V = vânzare; Sf = stoc final.

Această relaţie dă posibilitatea determinării mărimii unui element în condiţiile cunoaşterii celorlalte.

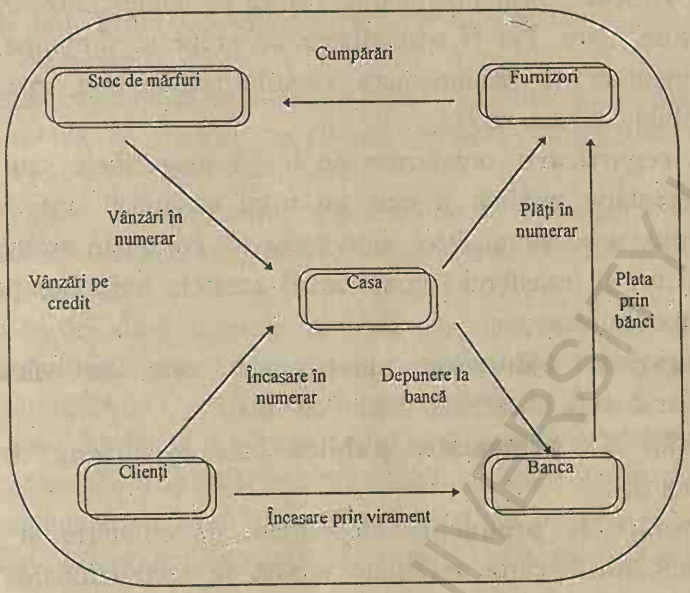
Realizarea neântreruptă a ciclului de exploatare comercial determină obţinerea disponibilităţilor băneşti necesare atât reluării aprovizionărilor cât şi asigurării profitului.

Ciclul de exploatare al unei societăţi comerciale care vinde în numerar se poate prezenta astfel:



SCHEMA 1 - Fluxul simplu al mişcării mărfurilor

În cazul cumpărărilor/vânzărilor pe credit, ciclul de exploatare se prezintă conform schemei 2.



SCHEMA 2 - Fluxul complex al mişcării mărfurilor

Actele de comerţ îşi lărgesc sfera cuprinzând nu numai circulaţia mărfurilor ci şi prestarea unor variate game de servicii, complementare sau nu, bunurilor furnizate. Dintre acestea menţionăm: servicii hoteliere care cuprind în principal serviciile de cazare, organizarea de excursii, schimb valutar etc.

După profilul activităţii economice, societatea de comerţ poate fi:

* specializată în comerţ "**en gros**" (cu ridicata), "**en detail**" (cu amănuntul) sau de alimentaţie publică şi prestări de servicii hoteliere, turistice etc;
* mixtă dacă desfăşoară activitate de comerţ "en gros" şi "en detail" sau "en gros" şi de alimentaţie publică etc;
* cu activitate complexă: industrială şi de comerţ, de comerţ şi de transporturi etc.

BCU "CAROL I" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Activitatea societății de comerț se poate desfăşura în funcție de profilul ei, printr-o varietate de unități, cum ar fi:

A) **depozite**, care la rândul lor pot fi:

* **cu ridicata**, prin intermediul cărora se comercializează mărfuri în volum mare. Pot fi specializate pe grupe şi subgrupe de mărfuri: alimentare şi nealimentare (textile-încălțăminte, metalo-chimice, mobilă etc.) sau mixte;
* **de repartizare**, organizate pe lângă magazinele sau unitățile de alimentație publică şi care au rolul asigurării unei aprovizionări ritmice a acestora. Deci, activitatea lor constă în aprovizionarea cu mărfuri şi transferul (repartizarea) acestora unităților pe lângă care sunt organizate;

B) **magazine, chioşcuri, tonete** prin care se vând mărfurile consumatorilor direcți, în cantități mici ("en detail");

C) **unități de alimentație publică** care în funcție de activitatea desfăşurată pot fi:

a) **unități de producție**: laboratoare de cofetărie şi patiserie şi carmangerii, a căror activitate constă în aprovizionarea cu materii prime, transformarea lor în produse finite şi:

- fie transferul către unități de desfacere aparținând aceleiaşi societăți;
- fie vânzarea către societăți terțe;

b) **unități de desfacere**: baruri, bufete care se aprovizionează cu mărfuri ce se vând în aceeaşi stare, cu organizarea consumului pe loc;

c) **unități mixte** (de producție şi desfacere): restaurante, crame, braserii, bodegi, a căror activitate este complexă şi constă:

- pe de o parte în aprovizionarea cu mărfuri şi desfacerea lor în starea în care au fost cumpărate;
- pe de altă parte în aprovizionarea cu materii prime, transformarea acestora în preparate culinare şi organizarea consumului acestora în unități proprii.

Desfăşurarea activității de comerț, cu toată complexitatea ei, presupune existența unui patrimoniu adecvat, structurat în raport de particularitățile acesteia.

1.3. Structuri patrimoniale proprii activității de comerț-turism

Patrimoniul societății de comerț-turism are, de regulă, aceeaşi structură ca şi în cazul celorlalte genuri de activități cu unele diferențieri legate de ponderea diferită a unor elemente.

De remarcat capacitatea de adaptare a patrimoniului la structura activității şi influența rapidă a oricărei modificări asupra compoziției elementelor patrimoniale.

Modelul sintetic de reprezentare a patrimoniului îl constituie bilanțul, care prin structurile sale oferă o imagine a acestuia atât sub aspectul funcțional cât şi al relațiilor de dobândire.

Marile categorii de informații furnizate de bilanț sunt: situația actuală şi rezultatul exercițiului scurs. Pentru a cunoaşte societatea, economic şi financiar, aceste informații pot fi detaliate sau combinate.

Fiecărui post din bilanț îi corespunde o problemă de gestiune; fiecare post traduce politica urmărită de societate într-un anumit domeniu.

Studiul financiar al **pasivului patrimonial** dă naştere listei resurselor reversibile aflate la dispoziția societății. Finanțiştii utilizează două părți diferite ale pasivului:

- capitaluri proprii (pasive nonexigibile);
- capitaluri împrumutate (străine sau pasive exigibile).

Prin această clasificare se face o distincție între:

- pasivele externe ale întreprinderii (deci pasivele vis-a-vis de terți) şi
- pasivele interne care exprimă dreptul de dispoziție a asociaților asupra patrimoniului: capital, rezerve, profitul exercițiului.

O a doua clasificare se face în:

- capitaluri permanente sau stabile;
- capitaluri provizorii sau reânnoibile.

Capitalurile permanente cuprind împrumuturile pe termen mijlociu şi lung şi capitalurile proprii care sunt la dispoziția durabilă a societății: capitaluri, rezerve, profit nerepartizat, provizioane.

Capitalul social constituie gajul creditorilor sociali şi marcând limita responsabilității societății, nu trebuie să crescă sau să se diminueze ca urmare a operațiilor efectuate de societate. Capitalul poate fi majorat sau diminuat printr-un act de voință, prezentând însă garanțiile de formă şi publicitate prevăzute de legislația în vigoare.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitalul, într-un al doilea sens, echivalează cu situația netă (activ net sau fond social), adică cu activul minus datoriile sau, altfel spus, cu capitalul social plus rezervele, profitul și diferențele din reevaluare minus pierderile.

Rezervele reprezintă, în principiu, profit afectat durabilității societății până la decizia contrară a organelor competente. Ele se mai pot defini ca "profit conservat la dispoziția societății și neâncorporat în capital".

Rezultatul reportat este:

- fie profitul sau o parte a profitului unuia sau mai multor exerciții anterioare care n-a fost distribuit și nici încorporat în rezerve;
- fie pierderea suferită într-un exercițiu anterior.

Numai profitul, în calitate de rezultat, este însă o resursă.

Suma algebrică a capitalului, primelor de emisiune, diferențelor din reevaluare, rezervelor și rezultatului reportat reprezintă situația netă.

Reamintim că rezultatul măsurat prin bilanț trebuie să fie egal cu rezultatul măsurat prin contul de rezultate.

O importanță crescândă capătă în societatea de comerț și turism **provizioanele pentru riscuri și cheltuieli** destinate să acopere riscurile și cheltuielile datorate unor evenimente în curs de survenire sau probabile, având obiectul precizat dar realizarea incertă.

Toate provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se diferențiază de cele pentru deprecieri care figurează în activ scăzându-se din valoarea elementelor pentru care se constituie.

Provizioanele figurând în pasiv au un obiect particular: litigii, garanții date clienților, pierderi pe piață, amenzi și penalități, pierderi din schimb valutar, cheltuieli de repartizat asupra mai multor exerciții (reparații capitale).

Datoriile pe termen mijlociu și lung se clasifică după natura lor în:

- **datorii financiare**: împrumuturi sub forma obligațiunilor convertibile, împrumuturi și datorii din credite etc.;
- **datorii din exploatare**: avansuri și aconturi primite asupra comenzilor în curs, datorii față de furnizori etc.;
- **datorii diverse**: fiscale și sociale, asupra imobilizărilor, față de acționari și asociați.

Împrumuturile se pot efectua în țară sau străinătate, în moneda națională sau devize.

Dacă în lista resurselor reversibile nu apar particularități la societatea de comerț și turism față de celelalte societăți, în lista întrebuințărilor reversibile dată de activul patrimonial, ele își vor face apariția.

Întrebuinţările reversibile obţinute din resursele studiate sunt:

- bunuri monetare şi financiare;
- mărfuri şi ambalaje;
- factorii reali de producţie;
- drepturi de constrângere: creanţe, titluri de participaţie, brevete.

Activul se subîmparte în două grupe al căror comportament este foarte diferit: o parte fixă şi o parte mobilă.

Această diviziune care corespunde teoriei economice, după care clasificarea se face în active fixe şi active circulante, este esenţială din punct de vedere economic şi financiar. Ea aranjează:

- pe de-o parte activul imobilizat sau activele aciclice, stabile, denumite imobilizări corporale, necorporale şi financiare;
- pe de altă parte activul circulant sau întrebuinţările ciclice, adică stocurile în curs, aconturile şi avansurile vărsate asupra comenzilor, creanţele, valorile mobiliare de plasament, disponibilităţi.

Distincţia între activul imobilizat şi activul circulant nu este întotdeauna simplă, pentru că nu ţine nici de natura lor fizică sau juridică, nici de durata lor în cadrul patrimoniului; ea are un caracter subiectiv: **destinaţia.**

Activele imobilizate sunt bunuri şi valori destinate să servească în mod durabil activităţii societăţii. Ele nu se consumă la prima utilizare; sunt destinate să rămână durabil sub aceeaşi formă în cadrul societăţii.

Activele circulante sunt elemente ale patrimoniului care conform destinaţiei sau naturii lor n-au vocaţia să rămână durabil în societate; ele sunt destinate vânzării, deci periodic se schimbă contra bani, urmând ciclul întrebuinţare - bani - întrebuinţare.

Un utilaj este o valoare imobilizată dacă este destinat să ajute în desfăşurarea activităţii; acelaşi utilaj este un produs finit pentru producătorul care-l fabrică sau marfă pentru comerciant.

Dacă într-o societate prestatoare de servicii turistice ponderea imobilizărilor corporale este mare (mobilier, covoare, perdele, mijloace de transport), în ramura comerţului propriu-zis este cu mult mai mică.

În comerţ activele circulante sunt destinate vânzării. Ca urmare, el are vocaţia de a fi periodic transformat în bani. Rambursarea mijloacelor financiare utilizate este deci asigurată prin vânzarea mărfurilor sau prestarea serviciilor.

Activele circulante au o intervenţie rapidă, cerând resurse pe termen scurt. Din contră, pentru activele fixe societatea trebuie să dispună de mijloace financiare pe termen lung.

BCU CLUJ / UNIVERSITY LIBRARY

Concluziile ce rezultă din cele amintite sunt:

- acelaşi bun poate, urmare unor circumstanţe, să fie un activ sau un bun de consumaţie, să fie un activ fix (activ imobilizat) sau un activ circulant;
- criteriul destinaţiei nu ne dă nici natura bunului, nici durata sa, ci intenţia subiectivă a antreprenorului care fixează destinaţia: ajutor în activitate sau vânzare;
- din primul criteriu rezultă unul derivat dar obiectiv: activul imobilizat este supus amortismentului. Survine o complicaţie pentru că pe de-o parte anumite active imobilizate nu se depreciază şi nu sunt supuse amortismentului (terenuri, fondul comercial, titlurile de participaţie), pe de altă parte anumite active imobilizate, destinate în aparenţă ajutorului în activitate, sunt de fapt achiziţionate cu scopul de a specula creşterea preţurilor.

După natura lor, imobilizările se clasifică în:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

După destinaţia în cadrul societăţii, pot fi:

- utilizări profesionale;
- utilizări sociale;
- alte utilizări.

Activele circulante se clasifică după natura lor şi ordinea cronologică a ciclului de exploatare în:

* stocuri şi în curs de execuţie (active circulante materiale):
  - materiale;
  - produse în curs de execuţie;
  - produse finite şi reziduale;
  - mărfuri;
  - ambalaje;
* creanţe (active circulante în decontare):
  - avansuri şi aconturi vărsate de societate furnizorilor asupra comenzilor;
  - creanţe asupra clienţilor şi conturi ataşate;
* elemente de trezorerie (active circulante băneşti):
  - valori mobiliare de plasament: acţiuni, obligaţiuni, bonuri de trezorerie;
  - disponibilităţi băneşti: casa, banca, cecuri, dobânzi etc.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În comerț ponderea cea mai mare o au stocurile sub forma mărfurilor și ambalajelor, disponibilitățile bănești (mai ales cele în numerar) și creanțele asupra clienților.

1.4. Organizarea generală a contabilității

Servind ca ghid în gestiune și furnizând informații, contabilitatea poate fi considerată ca o formă tradițională a informației de gestiune. Nici o informație nu rezolvă, însă, singură, problemele gestiunii, dar permite un calcul economic, al cărui studiu rațional dă posibilitatea luării deciziilor.

Contabilitatea tratează informația într-o manieră completă și continuă. Ea descrie datele observate sub toate aspectele și calculează imediat consecințele. Este, deci, un instrument de gestiune și o bază de previziune remarcabilă.

În timp ce **contabilitatea generală** calculează rezultatul global la închiderea exercițiului și descrie situația patrimonială furnizând baza analizei financiare, **contabilitatea specială** permite plata personalului, întocmirea facturilor sau înregistrarea devizelor, iar **contabilitatea de gestiune** se ocupă de calculul costului furnizând baza de calcul economic.

Pe baza datelor puse la dispoziție de **contabilitatea generală**:

* se poate cunoaște dacă s-a menținut intactă capacitatea de exploatare și dacă s-a folosit în întregime;
* se poate elabora un ghid al dezvoltării imediate și viitoare;
* se poate stabili un program de finanțare și de trezorerie;
* se pot determina diferite caracteristici ale situației financiare:
  - independența financiară;
  - posibilitatea acoperirii cu credite;
  - fondul de rulment;
  - trezoreria, lichiditatea.

Contabilitatea generală sesizează relațiile societății cu exteriorul, deci fluxurile externe. Informațiile pe care le culege și înregistrează contabilitatea generală pot fi analizate și dintr-un alt unghi, cel al fluxurilor interne. Ele se pot clasifica după legătura cu diverse funcții ale societății sau după diverse sectoare de activitate. Este o altă latură a contabilității, complementară celei generale, **contabilitatea internă de gestiune**, contabilitatea analitică sau de exploatare.

Obiectul său este determinarea și analiza costurilor, care permite:

- determinarea valorii stocurilor, care facilitează calculul rezultatului;
- determinarea prețului de vânzare;
- controlul costurilor, după analiza efectuată.

BCU IAȘI

În comerţ-turism, studiul eficienţei analitice permite controlul politicii vânzării şi a prestaţiilor de servicii:

- înregistrând cheltuielile după destinaţia lor;
- controlând costul de aprovizionare, aferent prestaţiilor şi de distribuţie;
- determinând eficienţa pe unitate operativă sau chiar serviciu.

Tehnicile bazate pe contabilitatea analitică dau posibilitatea întocmirii proiectelor pentru:

- studiul variaţiei volumului vânzării;
- intrarea pe o nouă piaţă;
- cunoaşterea mărfurilor vândute sau a serviciilor prestate în pierdere;
- cunoaşterea pericolelor de cădere sub punctul de rentabilitate de volum, de preţ;
- cunoaşterea productivităţii unei maşini, unei mâini de lucru, a unui m.p. de suprafaţă comercială.

În rezumat, contabilitatea analitică permite:

* măsurarea rentabilităţii societăţii de manieră analitică: element cu element;
* evaluarea raţională a elementelor de activ:
  - aprecierea gestiunii;
  - controlul rentabilităţii;
  - controlul responsabilităţilor.

Contabilitatea nu poate oferi însă toate soluţiile pentru gestiune; ea nu ne dă informaţii privind starea cererii, costul de renunţare la o decizie, anticipaţii asupra unor fapte şi evenimente.

În concluzie, contabilitatea înseamnă cunoaşterea, tratarea şi interpretarea informaţiilor interesând întreaga gestiune sau părţi ale patrimoniului.

Metodele aplicate de contabilitate se pot aprecia după cantitatea de informaţii pe care le furnizează, precizia acestora, rapiditatea cu care sunt furnizate, eficienţa deciziilor.

O tratare continuă şi imediată a informaţiilor şi estimarea tuturor consecinţelor pentru societate se poate asigura cu ajutorul calculatorului.

Înainte de a utiliza informaţia trebuie să vedem originea ei, lucru indispensabil terţilor şi administratorului însuşi pentru a-şi face o idee a valorii societăţii, a creditelor ce i se pot acorda, etc.

Pentru ca cifrele să fie reale, faptele evaluate corect, iar imaginea societății fidelă, trebuie respectate o serie de principii contabile impuse de a IV-a Directivă a Comunității Europene şi planul contabil general.

Principiile contabile sunt:

1. Fixitatea capitalului - este un principiu mai mult juridic decât contabil. Capitalul unei societăți este limita responsabilității sale vis-a-vis de creanțierii sociali; sumele sale nu pot fi modificate fără formalități şi publicitate.

2. Principiul regularității - conform căruia documentele trebuie să fie întocmite şi prezentate conform regulilor legale, reglementate sau profesionale.

3. Principiul sincerității - care presupune respectarea de către contabilitate a probității inventarului material şi evaluării, conform documentelor publicate, claritatea lor, actualitatea în estimarea activelor la închiderea exercițiului.

4. Principiul noncompensației - determină evitarea pierderii de informații. Conform lui, nu se compensează două mişcări de sens opus în acelaşi cont; nu se compensează o cheltuială cu un venit; nu se compensează o creştere cu o diminuare de valoare şi nici un post de activ cu unul de pasiv.

5. Principiul unicității şi intangibilității bilanțului. Pentru un exercițiu dat, o societate nu poate întocmi şi publica decât un singur bilanț. El este purtătorul legitim al societății asupra punctelor de vedere privind criteriul de evaluare, metoda folosită etc.

Datele bilanțului de închidere al unui exercițiu devin date ale bilanțului de deschidere al exercițiului ce urmează. Se urmăreşte deci identitatea situației la sfârşitul unui exercițiu şi începutul celui următor.

6. Principiul nominalismului monetar. Pentru a măsura toate valorile înregistrate de contabilitate există o singură unitate şi anume unitatea monetară. Ea conservă întotdeauna aceeaşi valoare în cursul timpului. Se aduce însă o atenuare acestui principiu datorită reevaluării de bilanț şi a provizioanelor pentru creşterea prețurilor stocurilor.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

7. Principiul conservării valorii - este o consecință a principiilor noncompensației și nominalismului monetar.

Contabilitatea înregistrează informațiile în unități monetare și nu fizice. Se poate ajunge ca valoarea monetară a unui bun fizic neschimbat să se modifice în decursul timpului. De asemenea, un bun poate ieși din patrimoniu la un alt preț decât a intrat. Această diferență se înregistrează într-un cont distinct.

Contul reflectând bunul patrimonial descrie clar mișcările materiale de intrare-ieșire a lui. Când cantitatea ieșită este egală cu cea intrată, soldul său este zero; diferența de valoare pune însă în evidență rezultatul dublei operații de intrare-ieșire: profit sau pierdere.

8. Principiul de realizare - face dovada obiectivității și verificării. Pentru a înregistra o îmbogățire, nu este necesară așteptarea unei încasări; trebuie însă așteptat ca îmbogățirea să fie certă și definitivă.

Nu se poate anticipa asupra vânzării unui activ și evaluării lui la un preț de vânzare probabil; el trebuie evaluat la prețul de origine chiar dacă este mai scăzut, dar cunoscut cu certitudine.

9. Principiul proeminenței cauzelor asupra consecințelor - se referă la înregistrarea mai întâi a angajamentelor și apoi a executării lor. Deci se dă cheltuielilor și veniturilor o importanță mai mare decât încasării și plăților. Veniturile și cheltuielile se cunosc sub aspect real (mișcare de bunuri și servicii) și sub aspect monetar (mișcare monetară).

10. Principiul proeminenței dreptului asupra faptei - se aseamănă celui precedent. Se înregistrează mai întâi actele și faptele juridice și apoi cele materiale. Astfel, data contabilizării unei vânzări nu coincide cu data încasării.

11. Principiul prudenței - este legat de funcția juridică a contabilității. Între două eventualități posibile, se înregistrează cea defavorabilă, rezultând o diminuare a rezultatului. Diminuările de valori trebuiesc înregistrate când apar, ca probabilități pentru viitor; în schimb creșterile de valori nu se înregistrează până nu devin certe și definitive prin obiectul lor și venitul aferent bunului considerat.

12. Principiul evaluării disimetrice - conform căruia activul se evaluează la valoarea inițială când are loc o creștere de valoare și la valoarea actuală când are loc o diminuare de valoare.

13. Principiul independenței exercițiilor - presupune împărțirea timpului în perioade egale, numite exerciții, care sunt, în principiu, riguros independente unele de altele. Atribuindu-se fiecărui exercițiu cheltuielile şi veniturile aferente lui, se procedează la calculul rezultatului exercițiului.

14. Principiul permanenței metodelor sau al continuității lor - se referă la întocmirea bilanțului şi a contului de rezultate sub aceeaşi formă şi după aceeaşi tehnică, folosind aceleaşi criterii de evaluare.

Eventualele schimbări trebuiesc bine motivate şi autorizate de adunarea generală. O schimbare a criteriului de evaluare modifică repartizarea rezultatului în timp, între exerciții. Permanența metodelor permite comparațiile între exerciții.

15. Principiul permanenței condițiilor de exploatare - cere societății, ca în afara cazurilor particulare (lichidare, absorbție, fuziune), să-şi continue activitatea în viitor, în aceleaşi condiții ca în prezent. Astfel, se realizează o bază convențională pentru anticipări.

Între țările Comunității Europene, Anglia este cea care aplică aceste principii într-o manieră diferită, dând prioritate următoarelor:

- **Principiul imaginii fidele** conform căruia contabilitatea trebuie să înregistreze într-o manieră perfectă situația patrimoniului şi rezultatul. Se amplifică deci, principiul regularității şi sincerității.
- **Principiul bunei informări** se referă la faptul că documentele contabile trebuie să dea o bună descriere situațiilor şi operațiilor.
- **Principiul importanței relative** se aplică în Anexa la bilanț, referindu-se la producerea de informații obligatorii numai în măsura în care ele sunt necesare.

Organizarea contabilității se face conform prevederilor articolului 11 din Legea contabilității, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic sau contabilul şef.

Contabilitatea generală se organizează şi conduce pe baza normelor unitare prevăzute de lege, obligatorii pentru toate unitățile patrimoniale. Ea are ca obiectiv principal furnizarea de informații pentru necesitățile proprii şi pentru terți: clienți, furnizori, debitori, creditori, salariați, bănci, organe fiscale, acționari şi asociați.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contabilitatea analitică sau de gestiune internă se organizează în conformitate cu specificul activității având în vedere necesitățile proprii. Are ca obiective: calculul rezultatelor fiecărei unități, întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli pe feluri de activități etc.

Răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității revine persoanei care are obligația gestionării patrimoniului: administratorul societății, ordonatorul de credite etc. Acesta are obligația să asigure condițiile necesare pentru întocmirea documentelor justificative privind operațiile economico-financiare, organizarea și ținerea la zi a contabilității, organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, întocmirea corectă a bilanțului contabil, publicarea lui și depunerea la termen organelor în drept.

Organizarea contabilității se poate face în sistem centralizat sau descentralizat. Alegerea unuia dintre cele două sisteme este condiționată de factori ca: mărimea și structura unității patrimoniale, tehnologia de fabricație, volumul operațiilor economice și gradul de automatizare a lucrărilor de contabilitate.

Contabilitatea centralizată este specifică societăților mici și mijlocii și presupune organizarea unui singur compartiment de contabilitate, la sediul acestora.

Contabilitatea descentralizată, specifică societăților mari, cu multe unități operative, de regulă dispersate teritorial, se organizează sub forma unui compartiment de contabilitate la nivelul întregii societăți și a unor birouri de contabilitate pentru fiecare sector de activitate. La nivelul acestora din urmă, se prelucrează informațiile furnizate de documentele primare și evidența operativă. Prelucrarea se poate face chiar până la balanța de verificare.

La contabilitatea centrală se impune prelucrarea informațiilor și reflectarea în contabilitatea curentă a operațiilor care privesc administrarea, conducerea și coordonarea de ansamblu a activității precum și relațiile cu terții. Tot aici se centralizează balanțele de verificare ale subunităților (sectoarelor de activitate), obținându-se balanța centralizatoare pentru întreaga societate.

Se impune totodată precizarea formei de contabilitate utilizată. Alegerea ei are în vedere specificul activității economice, diversitatea și frecvența operațiilor economico-financiare. Principalele forme de contabilitate sunt: maestru șah, pe jurnale, Carte Mare și automatizată. În cadrul fiecărei forme se stabilesc: forma și conținutul registrelor, situațiilor și formularelor utilizate pentru înregistrarea operațiilor în ordine cronologică și sistematică.

S-a cerut autentificarea prezentului înscris:

ACT CONSTITUTIV AL SOCIETĂȚII CU RĂSPUNDERE LIMITATĂ "COM DIVERS" SRL

Membrii fondatori:

1. POPESCU ANDREI, cetățean român, născut în Bucureşti la data de 05.12.1960, domiciliat în Bucureşti, str. Polonă nr. 6, bl. A, sc. 2, et. 3, apt. 28, sector 1 şi

2. BAICU CONSTANTIN, cetățean român, născut în Timişoara la data de 20.09.1962, domiciliat în Cluj-Napoca, B-dul Unirii nr. 24, bl. C1, sc. 1, et. 1, apt. 15, jud. Cluj, am convenit înființarea unei societăți cu răspundere limitată în baza dispozițiilor Legii nr. 31/1990 şi a OUG nr. 32/1997.

CAPITOLUL I
Denumire, forma juridică, sediul şi durata de funcționare

Art. 1 - Denumirea societății este "COM DIVERS" S.R.L., denumire convenită în urma verificării anteriorității firmei la Oficiul Registrului Comerțului Bucureşti şi a rezervării nr. 0015987/20.09.1997.

În toate actele, documentele, facturile, publicațiile şi alte acte ce emană de la societate, denumirea acesteia va fi urmată de cuvintele "Societate cu răspundere limitată" sau inițialele "SRL", de sediul societății şi de numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului.

Art. 2 - Societatea comercială "COM DIVERS" S.R.L. este persoană juridică română, având forma de societate cu răspundere limitată şi îşi desfăşoară activitatea în conformitate cu prezentul act constitutiv şi cu legile române în vigoare.

Art. 3 - Sediul societății este în România, Bucureşti, str. Polonă nr. 6, bl. A, sc. 2, et. 3, apt. 28, sector 1. Sediul societății va putea fi schimbat pe baza hotărârii adunării generale a asociaților, cu respectarea dispozițiilor legale.

Art. 4 - Durata de funcționare a societății este nelimitată.

CAPITOLUL II
Obiectul de activitate

Art. 5 - Societatea va avea ca domeniu de activitate principal comerțul cu ridicata cu bunuri de consum, altele decât cele alimentare (514), iar ca obiect de activitate principal comerțul cu ridicata cu produse din ceramică, sticlărie, tapete și produse de întreținere și curățire, de uz casnic și industrial (5144). Societatea va putea desfășura și alte activități, după cum urmează:

- activitate de comerț cu ridicata cu aparate electrice de uz casnic, aparate de radio și televizoare, discuri și benzi, echipamente și accesorii de iluminat (5143);
- activitate de comerț cu amănuntul, în magazine specializate, a articolelor de iluminat și a articolelor de menaj diverse: tacâmuri, veselă din sticlă, porțelan, ceramică și metal (5244).

În vederea realizării obiectului de activitate, societatea își va deschide puncte de vânzare în București și în toate județele țării și depozite pentru o mai bună desfășurare a activității propuse.

Totodată, societatea va putea îndeplini toate operațiunile financiare, imobiliare, mobiliare care vor fi considerate necesare sau utile. Societatea va putea să dețină atât direct cât și indirect părți sociale sau acțiuni în alte societăți private sau de stat cu obiect de activitate analog sau asemănător, prin investiții stabile în limitele permise de lege (excluzându-se orice intenție de activitate speculativă).

Societatea va putea să-și realizeze obiectul său de activitate atât în România cât și în străinătate cu respectarea legislației în vigoare și poate lua toate măsurile considerate necesare sau folositoare pentru realizarea obiectului de activitate.

Obiectul de activitate poate fi modificat, respectiv restrâns sau extins și la alte activități prin hotărârea adunării generale a asociaților, cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare legate de publicitate și înregistrare la organele competente.

Societatea va putea să-și înființeze filiale precum și sucursale și puncte de lucru, fără personalitate juridică, în țară și străinătate în vederea realizării obiectului de activitate și cu respectarea dispozițiilor imperative ale legislației în vigoare.

CAPITOLUL III
Capitalul social

Art. 6 - Capitalul social subscris este în numerar, în valoare de 2.000.000 lei, împărțit în 20 părți sociale a câte 100.000 lei fiecare parte socială, cu mențiunea că la data autentificării prezentului Act constitutiv capitalul social a fost vărsat integral. Capitalul social va avea următoarea structură de participare:

1. POPESCU ANDREI cu un aport de 1.600.000 lei, reprezentând 16 părți sociale a câte 100.000 lei fiecare parte socială, numerotate de la 1 la 16, deci 80% din capitalul social și

2. BAICU CONSTANTIN cu un aport de 400.000 lei, reprezentând 4 părți sociale a câte 100.000 lei fiecare parte socială, numerotate de la 17 la 20, deci 20% din capitalul social.

Art. 7 - Capitalul social poate fi majorat pe baza deciziei adunării generale a asociaților, cu respectarea procedurii legale și a formalităților de publicitate.

Art. 8 - Fiecare parte socială subscrisă de asociați conferă acestora dreptul la vot în adunarea generală a asociaților, dreptul de a alege și a fi ales în organele de conducere, dreptul de a participa la rezultatele activității cât și dreptul de control asupra societății.

Art. 9 - Părțile sociale sunt indivizibile, fapt pentru care societatea nu recunoaște decât un singur proprietar pentru fiecare parte socială. Cesiunea parțială sau totală a părților sociale între asociați și față de terți se poate face numai pe baza hotărârii adunării generale a asociaților, cu respectarea dreptului de preempțiune a asociaților, cu efect în urma înscrierii în Registrul Comerțului. În urma decesului unuia dintre asociați părțile sociale ale acestuia se transmit moștenitorilor.

Art. 10 - Societatea va avea un registru al asociaților în care se vor înscrie, după caz, numele și prenumele, denumirea, domiciliul sau sediul fiecărui asociat, partea acestuia din capitalul social, transferul părților sociale sau orice altă modificare privitoare la acestea.

CAPITOLUL IV
Profit și pierdere

Art. 11 - Partea fiecărui asociat la profit și pierdere va fi proporțională cu capitalul social subscris de fiecare asociat, respectiv:

1. POPESCU ANDREI - 80%
2. BAICU CONSTANTIN - 20%

Obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociații răspund numai cu cota lor de capital.

Repartizarea anuală a profitului se face conform hotărârii adunării generale a asociaților.

CAPITOLUL V
Conducerea și administrarea societății

Art. 12 - Conducerea societății se va face de către asociați constituiți în adunarea generală care se va întruni ori de câte ori este nevoie și cel puțin o dată pe an pentru a decide în legătură cu activitatea societății și a aproba bilanțul contabil anual și repartizarea profitului.

Societatea va fi administrată de un consiliu de administrație format din cei doi asociați și numit pe o perioadă de un an de la înființarea societății, ambii administratori fiind împuterniciți să reprezinte societatea în raporturile cu terții. La expirarea acestui termen, adunarea generală a asociaților va opta între continuarea mandatului administratorilor sau alegerea unui administrator unic ori după caz consiliu de administrație ce va putea fi format din persoane fizice din afara societății. Administratorul unic sau consiliul de administrație vor fi remunerați și vor putea funcționa pe perioada de timp stabilită prin hotărârea adunării generale a asociaților.

Administratorii constituiți în consiliul de administrație vor exercita puterile conferite împreună, iar deciziile vor fi luate în unanimitate, cu excepția operațiilor ce se încadrează în limitele operațiilor obișnuite comerțului pe care îl exercită societatea. În cazul în care unul dintre administratori se opune efectuării operației, vor decide asociații care reprezintă majoritatea absolută a capitalului social.

În cazul în care numărul membrilor consiliului de administrație se reduce sub 2/3 din totalul acestora, se va convoca de urgență adunarea generală a asociaților pentru constituirea unui nou consiliu de administrație.

Consiliul de administrație va alege dintre membrii săi un președinte și poate alege și un vicepreședinte care să înlocuiască președintele în cazuri de absență sau impedimente.

Consiliul se reunește atât la sediul societății cât și în alte părți, în mod expres prevăzându-se posibilitatea de a se reuni pe teritoriul jud. Cluj, ori de câte ori Președintele consideră necesar sau când se face cerere scrisă de către unul din membrii săi. Consiliul se convoacă de Președinte prin scrisoare recomandată cu cel puțin 72 de ore înainte de adunare, adresată fiecărui

administrator şi în cazuri de urgenţă cu telegramă primită cu cel puţin 24 de ore înainte de adunare.

Pentru valabilitatea deliberărilor Consiliului de Administraţie se cere prezenţa efectivă a majorităţii membrilor săi. Hotărârile Consiliului rezultă din procesul verbal semnat de preşedinte.

Administratorul unic sau Consiliul de Administraţie vor avea dreptul de administrare şi reprezentare a societăţii în relaţiile cu terţii, având toate drepturile şi obligaţiile prevăzute de legislaţia în vigoare, cu excepţia situaţiei în care adunarea generală a asociaţilor hotărăşte altfel. Administratorii nu vor putea transmite dreptul de reprezentare a societăţii unei alte persoane decât dacă această facultate li s-a acordat în mod expres de asociaţii reprezentând majoritatea absolută a capitalului social.

Consiliul de administraţie va putea stabili o valabilitate internă de comunicare prin fax, comunicare care îi va angaja pe administratori între ei şi faţă de societate.

CAPITOLUL VI
Forţa de muncă

Art. 13 - Angajarea personalului societăţii se face pe baza contractelor individuale de muncă care se înregistrează la camera de muncă sau prin contracte civile privind prestarea de servicii (pentru colaboratori).

Nivelul salariilor pentru personalul societăţii se stabileşte şi poate fi modificat de către adunarea generală a asociaţilor.

CAPITOLUL VII
Evidenţa activităţii economico-financiare

Art. 14 - Evidenţa contabilă se organizează şi se ţine potrivit reglementărilor în vigoare. Societatea va întocmi anual bilanţul contabil şi contul de profit şi pierderi. În cazul în care buna funcţionare a societăţii implică necesitatea asigurării unui control asupra actelor şi operaţiunilor administratorilor, adunarea generală a asociaţilor va desemna un cenzor, expert contabil, stabilind totodată indemnizaţia ce i se cuvine. Drepturile şi obligaţiile cenzorului sunt cele reglementate unitar prin lege.

BCU CENTRALA UNIVERSITARA

CAPITOLUL VIII
Cesiunea părților sociale

Art. 15 - Părțile sociale sunt transferabile în mod liber prin succesiune în caz de deces, în schimb transferabilitatea lor totală sau parțială prin act între vii este supusă următoarelor limitări: asociatul care dorește să cedeze total sau parțial părțile sociale pe care le deține va face o ofertă în scris celorlalți asociați care au dreptul să cumpere proporțional cu cota pe care o posedă. Oferta este lovită de nulitate dacă nu este comunicată Președintelui Consiliului de administrație prin scrisoare recomandată cu aviz de primire, acesta având obligația de a informa toți asociații în termen de 15 zile de la data primirii ofertei.

Asociații își vor exprima opțiunea în scris în termen de 15 zile de la data comunicării, iar Președintele consiliului de administrație va avea obligația de a înștiința asociatul ofertant asupra deciziei celorlalți asociați.

Valoarea cotei va fi determinată de un expert în materie pe baza datelor conținute în ultimul bilanț aprobat și a balanței din momentul evaluării. Odată fixat prețul de vânzare al cotei va fi comunicat asociaților care și-au exprimat dorința de a cumpăra, aceștia având obligația să verse în termen de 15 zile de la comunicare 20% din preț cu titlu de avans, restul de 80% din preț va fi vărsat în termen de 90 zile, în caz contrar pierzându-se dreptul de cumpărare; numai și numai din acel moment se va face transferul de proprietate al cotei.

CAPITOLUL IX
Forța majoră

Art. 16 - Asociații vor fi exonerați de răspundere în îndeplinirea obligațiilor din prezentul act constitutiv în caz de forță majoră. Prin cazuri de forță majoră se înțeleg: evenimente de neprevăzut și de neînlăturat și care nu au putut fi evitate, apărute după semnarea prezentului act constitutiv (război, inundații, cutremure, incendii, catastrofe și alte cazuri similare independente de voința părților).

CAPITOLUL X
Dizolvarea și lichidarea societății

Art. 17 - Dizolvarea societății se va face prin acordul de voință al părților și în celelalte cazuri prevăzute de lege. Moartea unui asociat nu duce la dizolvarea societății, aceasta putând să-și continue activitatea cu moștenitorii

celui decedat, cu acordul asociaţilor rămaşi în viaţă. În lipsa acestui acord, dacă continuarea activităţii este posibilă, moştenitorii vor fi îndreptăţiţi să primească anual dividendul ce i s-ar fi cuvenit asociatului decedat, care va fi împărţit între moştenitori în părţi egale.

Art. 18 - În caz de dizolvare, societatea va fi lichidată de un lichidator desemnat de adunarea generală a asociaţilor. Lichidatorul va întocmi un inventar, va evalua bunurile societăţii şi va încheia un bilanţ prin care se va constata situaţia exactă a activului şi pasivului social. Totodată va întocmi un registru cu toate operaţiunile în ordine cronologică. Din sumele rezultate din lichidare vor fi achitaţi creditorii în funcţie de rangul lor preferenţial, după care rezultatele financiare obţinute vor fi repartizate asociaţilor proporţional cu cota de aport social cu care au participat la constituirea capitalului social.

CAPITOLUL XI
Soluţionarea litigiilor

Art. 19 - Toate litigiile dintre părţile semnatare în legătură cu executarea prevederilor prezentului act constitutiv se vor soluţiona de către părţi, pe cale amiabilă, sau de către persoane special împuternicite. În caz contrar partea nemulţumită se poate adresa instanţelor de judecată competente.

Litigiile născute din raporturi contractuale ale societăţii vor fi supuse spre soluţionare Comisiei de Arbitraj de pe lângă Camera de Comerţ şi Industrie a României.

CAPITOLUL XII
Dispoziţii finale

Art. 20 - Semnatarii prezentului act constitutiv se angajează să nu participe ca salariaţi sau asociaţi la o altă societate privată care are acelaşi obiect de activitate ca cel care face obiectul prezentului act constitutiv.

Acesta poate fi modificat în raport cu cerinţele ce vor apare, pe baza hotărârii adunării generale a asociaţilor, cu respectarea dispoziţiilor legale în vigoare.

Redactat de parte în 5 (cinci) exemplare şi autentificat la Biroul Notarului Public din Bucureşti, str. ....., sector .....

ASOCIAŢI,

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 2

Partea 1 - EVALUAREA STOCURILOR ŞI MIŞCĂRII MĂRFURILOR

2.1. Principii de evaluare

Un mare paradox al contabilității constă în contradicția ce apare între următoarele afirmații:

* pe de-o parte cifrele contabile sunt riguros exacte şi precise (se iau numeroase precauții pentru a se asigura condițiile necesare fiabilității sistemului contabil);
* pe de altă parte şi în acelaşi timp valorile care parvin contabilității pot varia într-un interval deoarece fenomenele nu se pot măsura cu certitudine, ci doar estima. Ori, această apreciere comportă forțat o incertitudine deoarece:
  - trebuie făcute anticipații pentru viitor: constituirea provizioanelor;
  - observatorul se poate situa într-un moment care diferă de altul: clipa trecută, a intrării bunului în patrimoniu, clipa prezentă, a măsurării unui consum sau ieşire din patrimoniu sau cea de sinteză, de la închiderea exercițiului.

În momentul intrării bunului în patrimoniu o valoare se impune fără ezitare: este costul său de intrare (care include prețul de cumpărare şi cheltuielile anexă).

Valoarea anumitor active se poate diminua însă, deoarece:

- prețurile se modifică adesea datorită cererii şi ofertei sau progresului tehnologic;
- valoarea monetară se diminuează, deci nivelul general al prețurilor creşte;
- taxele de schimb cu monedele străine se modifică.

BCU IAŞI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Ca urmare, este greu de conservat în timp valoarea de intrare; ea trebuie corectată sau substituită printr-o nouă evaluare, pe altă bază.

În noile evaluări trebuiesc respectate, însă, câteva constrângeri:

a) **Principiul prudenței** care poate califica principiul pesimismului sistematic, reprezentând punctul de vedere al terților care se interesează de solvabilitatea întreprinderii.

Potrivit principiului prudenței, nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior.

b) **Omogenitatea evaluărilor** conform căreia trebuie să se urmărească evoluția unui activ în decursul timpului.

Pentru aceasta este necesară folosirea aceloraşi metode şi procedee în evaluare, cel puțin pentru perioada unui exercițiu. Schimbarea unei metode nu asigură comparabilitatea datelor în timp şi totodată denaturează situația patrimoniului şi rezultatul exercițiului. De aceea, ea este posibilă doar la deschiderea exercițiului financiar şi după o prealabilă fundamentare a schimbării în bilanțul de închidere a exercițiului precedent, cu arătarea influențelor asupra rezultatului.

c) punctul de vedere al gestionarilor întreprinderii reclamă **realismul sau actualitatea evaluărilor.** Un consum trebuie măsurat când are loc, după cum înregistrarea situației patrimoniale sau calculul rezultatului se face în funcție de împrejurările actuale.

d) **Facilitatea utilizării criteriilor obiective.** Valorile utilizate în practică sunt următoarele, ținând seama de valoarea de cumpărare (intrare), de uzură şi de valoarea de ieşire (de vânzare):

- valoarea reziduală, adică costul istoric corectat cu diminuările de valoare;
- valoarea reziduală indexată la nivelul general al prețurilor;
- valoarea venală cu variantele: vânzarea liberă sau forțată, vânzarea unui singur bun sau a ansamblului societății;
- costul de înlocuire sau de cumpărare actual;
- valoarea economică (valoarea actualizată cu încasările nete aşteptând întrebuințarea bunului);
- valoarea de judecată: combinând criteriile precedente sau alegând între ele, după circumstanțele avute în vedere.

Trebuie conciliat punctul de vedere al agentului economic cu cel al terților, valorile de cumpărare cu cele de vânzare.

O societate nu cumpără o marfă dacă prețul de cumpărare este superior celui de vânzare. Dar evoluția din cursul perioadei poate face să scadă valoarea de vânzare sub cea de cumpărare.

Valoarea inițială mai este denumită valoare de origine sau cost istoric. Este prețul dat de agentul economic în procesul aprovizionării, adesea prețul de cumpărare sau costul de producție. El este indicat pentru contabilizarea inițială în momentul intrării bunului în patrimoniu. Deci, valoarea inițială se impune ca un obiectiv fără echivoc, singurele lucruri colaterale fiind:

- includerea sau nu a cheltuielilor anexă;
- maniera de formare a stocurilor.

Excluderea cheltuielilor indirecte determină înregistrarea lor în cheltuielile exercițiului în care are loc aprovizionarea. Includerea lor determină trecerea în cheltuieli în același timp cu stocurile, pe măsura vânzării, deci o parte se transmit în exercițiile următoare.

Fiind stocuri reînnoite periodic, mărfurile nu subzistă prea mult în activ. De aceea se evită ca valoarea lor inițială să devină anacronică.

Dacă valoarea inițială este ușor de determinat, în schimb măsura valorii actuale este dificil de stabilit:

- prin imposibilitatea tratării de aceeași manieră a creșterilor sau diminuărilor de valoare;
- prin interferența a două probleme: actualizarea valorii inițiale și alegerea între valoarea de intrare și cea venală.

Deprecierile de valoare care nu sunt fatale, dar excepționale și nondefinitive sunt constatate prin provizioane pentru depreciere, deduse din valoarea inițială.

Corectarea valorii de origine pune în conflict valoarea venală (pentru creanțieri) și valoarea de intrare (pentru societate), care pot fi separate printr-o diferență sensibilă.

Creșterile de valoare nu se înregistrează în contabilitate.

Altfel spus, cifra înregistrată este cea a valorii venale, actuale când a avut loc o diminuare și a valorii inițiale când a avut loc o creștere. Rațiunea acestei practici este principiul prudenței: se înregistrează o minusvaloare dacă ea este probabilă și nu se înregistrează o plusvaloare decât atunci când este certă în existența sa și în sumă (când este confirmată prin vânzare conform principiului realizării). Punctul de vedere al terților (securitatea lor), este mai important decât al societății (măsurare exactă).

Este necesar totuși un cont pentru înregistrarea creșterii de valoare, când se datorează creșterii prețurilor prin inflație.

Fiind animate de o mişcare de rotaţie accentuată, stocurile rămân în activul unităţii mai puţin timp. De aceea diferenţa între valoarea iniţială şi actuală nu are timp să se lărgească.

În cazul creşterii sensibile a preţurilor este necesară o sumă mai mare pentru menţinerea prin reînnoire a unei cantităţi neschimbate a stocurilor de mărfuri. În alţi termeni, pentru reînnoire se utilizează o sumă neschimbată, dar pentru o cantitate mai mică a stocurilor. Are loc, deci, o pierdere de substanţă. Pentru a se evita acest inconvenient, legea permite înscrierea în cheltuieli a unor provizioane pentru creşterea preţurilor. Aceasta duce la înregistrarea plusvalorii fără a o considera un profit şi la evaluarea stocurilor de mărfuri la valoarea actuală.

Practica este obligată să utilizeze un număr redus de criterii ale valorii pentru a nu se ajunge la complicaţii. Nu este permisă însă nici utilizarea unui criteriu unic pentru că nu se pot satisface simultan mai multe cerinţe.

Criteriile de evaluare de care trebuie să se ţină seama sunt:

- să asigure conservarea valorii de origine a bunului;
- să înregistreze diminuarea de valoare, conform principiul prudenţei (pentru a nu apărea un profit iluzoriu, creşterea nu se contabilizează);
- înregistrarea creşterii de valoare trebuie să respecte principiul realismului şi prudenţei.

Conform prevederilor art. 7 şi 9 din Legea contabilităţii, regulile de evaluare a mărfurilor sunt:

1) La data intrării în patrimoniu, mărfurile se evaluează la valoarea de intrare denumită şi valoare contabilă, care se diferenţiază în funcţie de calea de intrare şi perioada intrării.

Astfel:

a) **mărfurile achiziţionate cu titlu oneros** se evaluează la cost de achiziţie (Ca) egal cu preţul de cumpărare (Pc) din factura furnizorului la care se adaugă toate cheltuielile din procesul aprovizionării (Cha).

Deci Ca = Pc + Cha.

Cheltuielile din procesul aprovizionării sunt formate din: cheltuieli de încărcare, transport, asigurare pe timpul transportului, descărcare, manipulare şi eventuale taxe nerecuperabile ca accize şi taxa pe valoarea adăugată pentru neplătitorii de taxă. Pentru mărfurile provenite din import, în cheltuielile de aprovizionare, respectiv în costul de achiziţie se mai includ taxele şi comisioanele vamale.

b) **mărfurile produse în societate** se evaluează la cost de producție (Cp), adică suma costului de achiziție al materiilor prime și a cheltuielilor directe de prelucrare la care se adaugă cotă parte din regia secției prelucrătoare;

c) **mărfurile intrate în patrimoniu cu titlu gratuit** se evaluează la valoarea actuală denumită și valoare venală, adică prețul pe care l-ar da dobânditorul lor, dacă le-ar achiziționa în acel moment, la locul și în starea în care se află. Valoarea actuală se stabilește pornind de la prețul pieții pentru mărfuri similare sau asemănătoare și corectându-l în funcție de starea și utilitatea mărfii pentru agentul economic.

În afara acestor valori de intrare, Legea contabilității mai permite evaluarea mărfurilor la intrarea în patrimoniu, la cost standard sau preț de vânzare. În acest caz, societatea are obligația să calculeze și să înregistreze diferența dintre prețul de înregistrare ales și cel impus de lege (cost de achiziție, cost de producție sau valoarea actuală).

În cazul alegerii pentru evaluare a prețului de vânzare, diferența este reprezentată de marja comerciantului.

2) **La inventar** evaluarea mărfurilor se face la valoarea actuală sau venală, estimată după prețul pieții. Aceasta este denumită și valoare de utilitate.

3) **La închiderea exercițiului financiar** se efectuează evaluarea de bilanț, deoarece la valoarea stabilită, mărfurile se vor reflecta în bilanț.

Pentru aceasta se compară valoarea de intrare a mărfurilor cu valoarea actuală, putând rezulta două situații:

a) Valoarea de inventar este mai mare decât valoarea de intrare, caz în care mărfurile au înregistrat o plusvaloare. Conform principiului prudenței, aceasta nu se reflectă în contabilitate deoarece ea se realizează și deci devine certă numai în procesul vânzării mărfurilor.

b) Valoarea de inventar este mai mică decât valoarea de intrare. În acest caz mărfurile au suferit o depreciere valorică, minusvaloarea necesitând constituirea unui provizion pentru depreciere. În contul "Mărfuri", acestea rămân înregistrate la valoarea de intrare, iar provizionul se constituie printr-un cont distinct.

Prin scăderea provizionului din valoarea de intrare se obține valoarea actuală a mărfurilor la care are loc evaluarea în bilanț. Deci provizionul apare ca un post sustractiv (se scade) al postului mărfuri.

4) **La ieșirea din patrimoniu** conform principiului costului istoric, mărfurile se evaluează la valoarea de intrare. Dar aceasta se diferențiază pentru același sortiment de marfă, în funcție de calea de intrare și perioada intrării.

De aceea este necesar calculul unei valori medii de intrare. Aceasta se poate calcula conform Legii contabilității prin:

a) procedeul costului mediu ponderat în două variante:

- global sau
- pe loturi de marfă.

şi

b) procedeul epuizării succesive a stocurilor, tot în două variante:

- primul intrat - primul ieşit (FIFO - First In First Out) sau
- ultimul intrat - primul ieşit (LIFO - Last In First Out).

Costul mediu ponderat (CMP) se calculează fie lunar (global), fie după fiecare intrare (pe loturi).

Costul mediu ponderat global se determină conform relației:

$$\overline{CPG} = \frac{\text{Valoare globală}}{\text{Cantitate globală}} = \frac{\text{Sold inițial + Intrări}}{\text{Stoc inițial + Cantitate intrată}}$$

Pentru exemplificare, presupunem că o societate de comerț are la 01 ianuarie a.c. un stoc de marfă "X" - 1.000 unități cantitative (u.c.) la un cost de achiziție de 670 lei/u.c..

În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Cumpărări de mărfuri, factura cuprinzând:

Marfa "X" Pc 400 u.c. x 620 lei/u.c.	=	248.000	lei
Cheltuieli transport	=	52.000	lei
Cost de achiziție total	=	300.000	lei
Cost unitar 300.000 lei : 400 u.c.	=	750	lei/u.c.

2. Vânzări de mărfuri cu încasare ulterioară.

300 u.c. x 800 lei/u.c. = 240.000 lei , valoarea vânzării la preț de vânzare

3. Vânzare de mărfuri, pe bază de efecte de comerț

Pv = 600 u.c. x 820 lei/u.c. = 492.000 lei

4. Cumpărări de mărfuri, cu plata imediată, factura cuprinzând:

Marfa "X" Pc 700 u.c. x 650 lei/u.c.	=	455.000	lei
Cheltuieli transport	=	35.000	lei
Cost de achiziție total	=	490.000	lei
Cost unitar 490.000 lei : 700 u.c.	=	700	lei/u.c.

5. Vânzări de mărfuri cu factură şi decontare ulterioară, la Pv = 840 lei/u.c.

500 u.c. x 840 lei/u.c. = 420.000 lei

Utilizând datele exemplului prezentat $\overline{CPG}$ va fi:

$$\overline{CPG} = \frac{670.000 + (300.000 + 490.000)}{1.000 + (400 + 700)} = \frac{1.460.000}{2.100} = 695{,}24 \text{ lei / u.c.}$$

Situaţia mărfurilor intrate şi ieşite, evaluate la cost de achiziţie se prezintă conform datelor din fişa de cont analitică cantitativ-valorică (vezi Fişa 1).

Fişa de cont analitic Nr. 1 a contului "Mărfuri"

Marfă "X"

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			P/U
		Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
1.01	Stoc iniţial	–	–	1.000	–	–	670.000	670,00
10.01	Intrare factura nr. 2501	400	–	1.400	300.000	–	970.000	750,00
20.01	Ieşire factura nr. 354	–	300	1.100	–	208.572	761.428	695,24
25.01	Ieşire factura nr. 355	–	600	500	–	417.144	344.284	695,24
26.01	Intrare factura nr. 4201	700	–	1.200	490.000	–	834.284	700,00
31.01	Ieşire factura nr. 356	–	500	700	–	347.620	486.664	695,24
	Rulaje	1.100	1.400	–	790.000	973.336	–	–
	Total sume	2.100	1.400	700	1.460.000	973.336	486.664	695,24

Costul mediu ponderat global se calculează pentru o perioadă determinată, de regulă, lunar.

Avantajul acestui procedeu constă în nivelarea variaţiilor de preţuri în condiţiile fluctuaţiei lor.

Dezavantaj: necesitatea aşteptării sfârşitului de perioadă pentru evaluarea ieşirilor.

Pornind de la dezavantajele costului mediu ponderat global, au apărut variante care să le atenueze. În acest sens se pot identifica:

a) **Procedeul costului mediu ponderat teoretic** care poate fi costul mediu ponderat global al perioadei precedente. În exemplul nostru, pentru luna următoare, ieşirile ar putea fi evaluate la 695,24 lei, costul mediu ponderat global al lunii curente.

b) **Procedeul costului mediu ponderat pe loturi de marfă** impune calculul la ieşirea mărfurilor din patrimoniu, ori de câte ori la intrarea dinaintea ieşirii s-a schimbat preţul faţă de intrarea precedentă. Consecinţă: între două intrări succesive, toate ieşirile se evaluează la ultimul CP (costul mediu ponderat).

În exemplul nostru, ieşirile de la operaţiile 2 şi 3 se evaluează la:

$$\overline{CP_{/loturi}} = \frac{\text{Valoarea precedentă} + \text{Valoarea intrată}}{\text{Qprecedentă} + \text{Qintrată}}$$

$$\overline{CP_{lot\ I}} = \frac{670.000 + 300.000}{1.000 + 400} = 692{,}857 \text{ lei / U}$$

Ieşirile de la operaţia 5 se evaluează la:

$$\overline{CP_{lot\ II}} = \frac{670.000 + 300.000 - (207.857 + 415.714) + 490.000}{1.000 + 400 - (300 + 600) + 700} =$$

$$= \frac{346.429 + 490.000}{500 + 700} = \frac{836.429}{1.200} = 697{,}02$$

Fişa de cont analitică cantitativ-valorică pentru marfa "X" va cuprinde în această variantă următoarele informaţii privind intrările, ieşirile şi stocul de marfă (vezi Fişa analitică nr. 2).

Fişă de cont analitic Nr. 2 a contului "Mărfuri"

Marfă "X"

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			P/U
		Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
	Stoc iniţial	–	–	1.000	–	–	670.000	670,000
1.01	Intrare factura nr. 2501	400	–	1.400	300.000	–	970.000	750,000
10.01	Ieşire factura nr. 354	–	300	1.100	–	207.857	762.143	692,857
20.01	Ieşire factura nr. 355	–	600	500	–	415.714	346.429	692,857
26.01	Intrare factura nr. 4201	700	–	1.200	490.000	–	836.429	700,000
31.01	Ieşire factura nr. 356	–	500	700	–	348.510	487.919	697,020
	Rulaje	1.100	1.400	–	790.000	972.081	–	–
	Total sume	2.100	1.400	700	1.460.000	972.081	487.919	697,020

Multitudinea de calcule presupuse de această variantă impune folosirea ei în condiţiile unei dotări tehnice corespunzătoare.

c) **Evaluarea la costul mediu al intrărilor fără a ţine cont de stocul iniţial.**

Pentru exemplul nostru, ieşirile de marfă vor fi evaluate la:

$$\frac{300.000 + 490.000}{400 + 700} = 718{,}18 \text{ lei}$$

Metoda este practicabilă doar la sfârşitul perioadei.

Calculul costului de achiziție al mărfurilor vândute după procedeul epuizării succesive a stocurilor.

Acest procedeu constă în folosirea drept costuri de ieşire, a costurilor exacte de intrare, dar luate **într-o anumită ordine**, ordine care are un caracter contabil şi nu corespunde neapărat mişcărilor reale.

Cele două variante ale procedeului sunt:

a) primul intrat-primul ieşit (FIFO);
b) ultimul intrat-primul ieşit (LIFO).

a) Procedeul FIFO

Principii

Ieşirile se consideră că au fost efectuate în ordinea intrărilor şi sunt evaluate la costurile de achiziție ale acestora. Mărfurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, mărfurile ieşite se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

Exemplu:

Se are în vedere acelaşi caz prezentat anterior admițând că stocul inițial a fost achiziționat integral la aceeaşi dată, deci cu acelaşi preț (vezi Fişa analitică nr. 3).

Fişa de cont analitic Nr. 3 a contului "Mărfuri"

Marfă "X"

Data	Explicația	Cantități			Valori			P/U
		Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
	Stoc inițial	–	–	1.000	–	–	670.000	670
1.01	Intrare factura nr. 2501	400	–	1.400	300.000	–	970.000	750
10.01	Ieşire factura nr. 354	–	300	1.100	–	300x670= 201.000	769.000	670
20.01	Ieşire factura nr. 355	–	600	500	–	600x670= 402.000	367.000	670
26.01	Intrare factura nr. 4201	700	–	1.200	490.000	–	857.000	700
31.01	Ieşire factura nr. 356	–	500	700	–	100x670+ 400x750= 367.000	490.000	734
	Rulaje	1.100	1.400	–	790.000	970.000	–	–
	Total sume	2.100	1.400	700	1.460.000	970.000	490.000	700

BCU "I. CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Procedeul evaluează marfa ieşită la preţul cel mai vechi şi o lasă în stoc la preţul cel mai nou. Este recomandat în condiţii de inflaţie, deoarece preţul cel mai vechi este şi cel mai mic. Ca urmare, diminuează cheltuielile cu marfa, majorând profitul şi totodată impozitul pe profit (veniturile statului).

b) Procedeul LIFO

Ieşirile sunt considerate că au fost efectuate în ordinea inversă intrărilor comparativ cu fiecare dată de ieşire. Mărfurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, mărfurile ieşite se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Exemplul este realizat pe baza datelor prezentate anterior (se întocmeşte fişa de cont analitică nr. 4).

Fişa de cont analitic Nr. 4 a contului "Mărfuri"

Marfă "X"

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			P/U
		Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
1.01	Stoc iniţial	–	–	1.000	–	–	670.000	670
10.01	Intrare factura nr. 2501	400	–	1.400	300.000	–	970.000	750
20.01	Ieşire factura nr. 354	–	300	1.100	–	300x750= 225.000	745.000	750
25.01	Ieşire factura nr. 355	–	600	500	–	100x750+ 500x670= 410.000	335.000	750 670
26.01	Intrare factura nr. 4201	700	–	1.200	490.000	–	825.000	700
31.01	Ieşire factura nr. 356	–	500	700	–	500x700= 350.000	475.000	700
	Rulaje	1.100	1.400	–	790.000	985.000	500x670+ 200x700=	670 700
	Total sume	2.100	1.400	700	1.460.000	985.000	475.000	700

Procedeul evaluează marfa ieşită la preţul cel mai nou şi o lasă în stoc la preţul cel mai vechi. Nu se recomandă în condiţii de inflaţie, deoarece preţul cel mai nou este şi cel mai mare. Deci se majorează cheltuielile cu marfa, diminuându-se profitul din vânzare şi implicit impozitul pe profit (veniturile statului). În caz de depreciere monetară stocul este supraevaluat.

Reunind concluziile desprinse prin aplicarea celor trei procedee, prin prisma costului de achiziţie al mărfurilor vândute şi al nivelului stocurilor, se poate întocmi un tabel comparativ.

Procedee	Camv	Valoare Stoc
CMP	973.336	486.664
FIFO	970.000	490.000
LIFO	985.000	475.000

Rezultă că fiecare procedeu determină Camv şi stocuri diferite ca o consecinţă a esenţei acestora şi evident rezultatele vor fi corelate şi influenţate în sensul creşterii sau diminuării lor.

Indiferent de procedeul de evaluare practicat de o unitate patrimonială, acesta trebuie să fie acelaşi pentru tot cursul exerciţiului şi în cele care se succed, pentru a asigura comparabilitatea informaţiilor şi posibilitatea unei analize în dinamică.

Dacă se schimbă totuşi metoda de evaluare în cazuri justificate, trebuie determinate influenţele asupra situaţiei patrimoniale, financiare şi asupra rezultatelor.

2.2. Structuri de preţuri

Dacă privim evaluarea mărfurilor prin prisma doar a celor două momente caracterizate prin repetabilitate, aprovizionare şi vânzare, putem identifica două tipuri de preţuri:

- preţuri de cumpărare;
- preţuri de vânzare.

a) **Preţurile de cumpărare (Pc)** reprezintă echivalentul sumei plătite sau de plătit pentru mărfurile furnizate de alte societăţi (furnizori).

Aceste preţuri se caracterizează prin:

* fluctuaţie:
  - ⇒ în raport de corelaţia cerere ofertă;
  - ⇒ în funcţie de puterea de cumpărare a monedei naţionale.
* negociabilitate - cu partenerii, cu ocazia încheierii contractelor.

Preţul de cumpărare este doar o componentă, desigur de bază, a costului de achiziţie, folosit cu ocazia evaluării mărfurilor cumpărate şi intrate în patrimoniu.

b) **Preţurile de vânzare (Pv)** reprezintă echivalentul bănesc al sumelor încasate sau de încasat ca urmare a vânzării mărfurilor.

Dacă privim acest preţ prin prisma participanţilor posibili la circuitul comercial (angrosişti şi detailişti), se pot decupa două structuri:

- preţul de vânzare al angrosiştilor;
- preţul de vânzare al detailiştilor.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Chiar dacă facem această distincție, esența sau structura acestui preț este aceeași; ceea ce diferă este doar nivelul prețului stabilit pentru același gen de marfă.

Prețul de vânzare se compune din:

- costul de achiziție al mărfii (Ca) și
- marja brută sau marja comerciantului (Mb).

ca urmare: Pv = Ca + Mb

Cunoscând modul de calcul al costului de achiziție

Ca = Pc + Ch aprovizionare sau achiziție

Pv = (Pc + Cha) + Mb

Marja brută are ca scop acoperirea cheltuielilor de vânzare (Cv) și asigurarea profitului (Pn),

deci: Mb = Cv + Pn

iar: Pv = (Pc +Cha) + (Cv + Pn)

sau Pv = Ca + Cv +Pn,

de unde

Pn = Pv Mv - Ca Mv - Cv sau

Pn = Mb Mv - Cv,

unde Pn - profit;

Mb Mv - marjă brută aferentă mărfii vândute;

Cv - cheltuieli de vânzare (de desfacere).

Marja brută reprezintă suma cuprinsă în prețul de vânzare destinată acoperirii cheltuielilor de vânzare (desfacere) și asigurării profitului (P) societății vânzătoare.

Marja brută se adaugă la costul de achiziție pentru a obține prețul de vânzare.

Principalele caracteristici ale sale sunt:

- **mărimea marjei brute** care se stabilește de către vânzător, dar se negociază cu clientul în momentul negocierii prețului de vânzare care o include;
- **mărimea marjei** care fluctuează odată cu fluctuația prețului de vânzare pe grupe sau sortimente de mărfuri;
- **nivelul marjei brute** care se diferențiază în funcție de natura mărfurilor desfăcute (în funcție de nivelul cheltuielilor de desfacere) și profilul societății ("en gros" sau "en detail" etc.).

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Marja brută se poate stabili:

- procentual (procentul aplicându-se la costul de achiziție iar suma astfel stabilită adăugându-se la acesta);
- în sumă absolută (fixă) pe cantitatea de marfă (în comerțul cu legume-fructe, cereale şi plante tehnice);
- mixt, prin combinarea procentului cu suma fixă;
- ca diferență între prețul de vânzare şi costul de achiziție.

În situația în care evaluarea se face la preț de vânzare, apare necesitatea folosirii categoriei economice de marjă brută redusă. Aceasta are acelaşi conținut şi scop (destinație). În sumă absolută, cele două categorii economice sunt deci egale. Procentual, se diferențiază.

Deosebirea între marja brută şi marja brută redusă constă în modul de calcul al prețurilor:

- procentul de marjă brută se aplică la costul de achiziție al mărfii, suma rezultată adăugându-se la acesta pentru a obține prețul de vânzare;
- procentul de marjă brută redusă se aplică la prețul de vânzare, suma rezultată scăzându-se din acesta pentru a determina costul de achiziție.

Ca urmare, apare necesitatea transformării procentului de marjă în procent redus de marjă şi invers.

Pentru transformarea marjei brute în marjă brută redusă se foloseşte procedeul sutei majorate cu procentul P_M.

$$Mb \rightarrow Mb(redusă) = \frac{100 \times P_M}{100 + P_M}$$

iar pentru transformarea inversă se foloseşte procedeul sutei micşorate.

$$Mb(redusă) \rightarrow Mb = \frac{100 \times P_M}{100 - P_M}$$

De exemplu, dacă o societate achiziționează o marfă "X" 1.000 buc. × 200 lei/buc. preț de cumpărare, cheltuielile de transport-aprovizionare fiind de 10.000 lei iar procentul de marjă 25%, rezultă:

Pc 1.000 buc. × 200	=	200.000 lei	
Cheltuieli de transport	=	10.000 lei	
Ca = Pc + Cha	=	210.000 lei	
Mb 25% × 210.000 lei	=	52.500 lei	
Pv = Ca + Mb	=	262.500 lei	: 1.000 buc.
	=	262,5 lei/buc	

Cunoscând valoarea mărfii la preț de vânzare și dorind determinarea costului de achiziție, este necesară transformarea:

$$Mb \rightarrow Mb(redusă) = \frac{25 \times 100}{100+25} = \frac{2.500}{125} = 20\%$$

Pv	262.500 lei
Mb (redusă) 20% × 262.500	52.500 lei
Ca = Pv - Mb	210.000 lei

Marja brută, inclusă în prețul de vânzare, exprimă de fapt, rezultatul brut din vânzarea mărfurilor. Rezultatul net, sub forma profitului net se calculează astfel:

Costul complet al mărfurilor vândute (Cc) exprimă suma cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială pentru vânzarea mărfurilor și se compune din:

- Costul de achiziție al mărfurilor vândute și cheltuielile de desfacere;
- Rezultatul net (Rn) = Vânzări de mărfuri (Pv) (cifra de afaceri)- - Costul complet al mărfurilor vândute (Cc);
- Cc = Camv + Cheltuieli de desfacere;
- Cheltuielile necesare funcționării societății sunt salarii, materiale, lucrări și servicii efectuate de terți etc.

Schematic, formarea rezultatului poate fi redată astfel:

Vânzări de mărfuri în sumă netă (Pv) — Costul complet al mărfurilor vândute (Cc) = Profit net

↓

- Camv (cost de achiziție al mărfurilor vândute)
- Salarii
- Prestații terți
- Impozite
- Alte cheltuieli

În costul complet al mărfurilor vândute se pot include și cheltuielile administrativ-gospodărești.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2.3. Facturarea mărfurilor. Elementele comerciale, financiare şi fiscale ale facturii

Documentul care stă la baza vânzărilor (cumpărărilor) de mărfuri este factura. Pentru furnizor, ea este un document de vânzare a mărfurilor, iar pentru client, de cumpărare.

Factura cuprinde:

a) **Preţul unitar al mărfurilor** care înmulţit cu cantitatea vândută/cumpărată pentru fiecare sortiment de marfă permite stabilirea valorilor parţiale. Acestea însumate dau valoarea totală a mărfii.

b) **Reducerile de preţ** care pot fi de două tipuri:

- reduceri comerciale;
- reduceri financiare.

1. **Reducerile comerciale** pot fi: bonificaţii, remize, risturne.

Bonificaţiile sunt reduceri de preţ acordate de furnizor clientului pentru unele defecte de calitate conţinute de marfă, dar care nu fac marfa nevandabilă. Se mai acordă la vânzarea mărfurilor la o dată foarte apropiată de data expirării termenului de garanţie.

Remizele sunt reduceri acordate asupra preţului de vânzare convenit, în funcţie de importanţa cantităţii vândute (remize de cantitate) sau de rolul de revânzător al clientului (remize de revânzare). Se calculează, în general, prin aplicarea unui procent asupra preţului de vânzare (exemplu: remiza de 10% pe care o acordă editurile unor librării).

Risturnele reprezintă reduceri de preţ calculate asupra ansamblului de operaţii efectuate cu acelaşi partener (client) pentru o anumită perioadă convenită de comun acord pentru care s-a depăşit valoarea contractată (exemplu: risturne de 1% asupra vânzărilor către acelaşi client şi care au depăşit valoarea de 2.000.000 lei convenită prin contract).

Reducerile de preţ cu caracter comercial se exprimă procentual. Procentul reprezentând reducerea se aplică asupra preţului de vânzare practicat de furnizor.

De exemplu:

PvMv 1.000 × 300 lei	=	300.000 lei
Remiză 2%	=	6.000 lei
Pv redus	=	294.000 lei

Reducerile de preț se pot factura odată cu marfa sau ulterior facturării mărfii. În primul caz influențează prin diminuare Pv la furnizor și Pc (implicit Ca) la client. În cel de-al doilea caz nu mai influențează prețul mărfurilor (pe care între timp clientul le și putea revinde), fiind considerate cheltuieli de exploatare la furnizorul care le acordă și venituri din exploatare la clientul care le primește.

2. **Reducerile financiare** apar sub forma sconturilor sau sconturilor de reglementare.

Sconturile sunt reduceri acordate de furnizor clientului pentru plata datoriei/încasarea creanței înainte de termenul de scadență. Exemplu: s-au vândut mărfuri de 500.000 lei cu termenul normal de plată de 90 zile. Clientul cere efectuarea plății după 30 zile. În acest caz i se acordă un scont de reglementare, care presupunem, este de 2% asupra valorii facturii:

500.000 lei × 2% = 10.000 lei

Exemplu de factură care cuprinde cele două tipuri de reduceri:

Analiza facturii primite de la furnizorul "Perla":

50 m stofă, de 90 cm lățime a 10.000 lei/m	500.000 lei
Bonificație 3% (3% × 500.000)	15.000 lei
Preț de cumpărare (după deducerea reducerii)	485.000 lei
Scont de reglementare, 1% asupra sumei de 485.000 lei	4.850 lei
Suma datorată furnizorului	480.150 lei

c) **Prețul ambalajelor**

Ambalajele pot fi facturate separat de marfă sau pot fi incluse în prețul mărfurilor. De regulă, sunt facturate separat și se plătesc odată cu plata contravalorii mărfurilor.

Exemplu: furnizorul "Perla" a facturat odată cu marfa și ambalaje: stelaje 50 buc. × 300 lei/buc. = 15.000 lei.

d) **Prețul transportului**

Factura poate cuprinde sau nu și prețul transportului în funcție de condițiile inserate în contractul încheiat între furnizor și client.

Principalele condiții de transport sunt:

- loco (franco) depozitul furnizorului ;
- loco (franco) unitatea primitoare;
- loco (franco) gară (autogară, port) de expediție;
- loco (franco) gară (autogară, port) de destinație.

Condițiile de transport exprimă locul în care se face trecerea mărfii din proprietatea furnizorului în proprietatea clientului. Până la acest loc toate cheltuielile sunt efectuate şi suportate de furnizor. El le va include în prețul de vânzare al mărfii. De la acest loc până la destinație toate cheltuielile şi responsabilitatea asupra mărfii cad în sarcina clientului. El le va adăuga la prețul de cumpărare al mărfii pentru a determina costul de achiziție. Dacă aceste cheltuieli se efectuează de furnizor în contul şi pe seama clientului, el le va factura împreună cu marfa. În acest caz, transportul facturat clientului devine un element aditiv al facturii.

În cazul în care cheltuiala de transport-aprovizionare este facturată pentru două sau mai multe sortimente de marfă, ea trebuie repartizată pe fiecare sortiment. Repartizarea se face pe baza unui coeficient de repartizare convențional, calculat în raport de valoarea totală a mărfii.

$$K_{chelt.\ aprov.} = \frac{\text{Cheltuieli de aprovizionare}}{\text{Total valoare marfă aprovizionată}}$$

Cota cheltuielii de aprovizionare pe sortiment = $K_{chelt.\ aprov.}$ × Valoarea parțială a mărfii (pe sortiment).

De exemplu, o societate se aprovizionează cu un lot de marfă, factura cuprinzând:

Marfă "X" 1.000 buc × 200 lei	200.000 lei
Marfă "Y" 2.000 buc × 300 lei	600.000 lei
Total marfă	800.000 lei
Cheltuieli de transport	40.000 lei
Total factură	840.000 lei

$$K_{chelt.\ transp.} = \frac{40.000}{800.000} = 0,05 = 5\%$$

Cheltuieli transport pentru marfa "X" 5% × 200.000 lei	10.000 lei
Cheltuieli transport pentru marfa "Y" 5% × 600.000 lei	30.000 lei
Total cheltuieli	40.000 lei

Ca = Pc + Chaprov

Ca/marfă "X" = 200.000 + 10.000 = 210.000 lei : 1.000 = 210 lei/buc.

Ca/marfă "Y" = 600.000 + 30.000 = 630.000 lei : 2.000 = 315 lei/buc.

BCU CLUJ-NAPOCA UNIVERSITATEA

e) În condițiile aplicării **taxei pe valoarea adăugată (TVA)**, factura cuprinde și acest element cu caracter fiscal.

TVA este o taxă fiscală care privește vânzările de bunuri și prestările de servicii.

Din punct de vedere al statului TVA este un impozit, iar din punct de vedere al consumatorului final, o taxă pe consum. Deci se aplică numai în țara în care se consumă bunurile.

Deoarece valoarea adăugată în ramura comerțului (marja brută) se calculează ca diferență între prețul de vânzare și costul de achiziție al mărfurilor vândute, TVA se va calcula ca diferență între taxa aferentă vânzărilor și taxa aferentă cumpărărilor. Ca urmare, în factură trebuie să apară distinct prețul mărfurilor și serviciilor (fără TVA) și separat suma TVA.

Exemplu:

Denumirea sortimentului de marfă	Cantitate	Preț unitar	Valoare	TVA 18%
A	100	200	20.000	3.600
B	500	300	150.000	27.000
C	400	150	60.000	10.800
		Total marfă	230.000	41.400
		Total de plată	**271.400**	

Deoarece TVA aferentă vânzărilor se încasează sau urmează a se încasa de la clienți este cunoscută și sub denumirea de TVA colectată. TVA aferentă cumpărărilor se scade (se deduce) din taxa colectată, de unde și denumirea ei de taxă deductibilă.

TVA care se decontează cu statul se determină lunar ca diferență între suma TVA colectată și suma TVA deductibilă.

Dacă TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă, diferența se recuperează de la stat și reprezintă TVA de rambursat (de recuperat). Dacă TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă, diferența se datorează statului și reprezintă TVA de plată.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, mărfurile se împart în:

- mărfuri cu taxă de 18%, în care se încadrează marea lor majoritate;
- mărfuri cu taxă de 9% (în general mărfuri alimentare și medicamente);

- mărfuri cu scutire de taxă, deci pentru care nu se calculează taxă la vânzare. Ca urmare, taxa la cumpărare aferentă materiilor prime din care sunt confecționate se include în costul lor de achiziție.
- mărfuri cu taxă zero, din această categorie făcând parte cele destinate exportului. Pentru aceste mărfuri, taxa aferentă cumpărării se va recupera de la stat.

Lunar se efectuează calculul:

TVA de decontat cu statul = TVA aferentă vânzărilor lunii - TVA aferentă cumpărărilor lunii

Exemplu:

O întreprindere a efectuat pentru luna în curs:

- vânzări de 1.000.000 lei;
- TVA aferentă 18% = 180.000 lei;
- cumpărările de mărfuri ale lunii sunt de 700.000lei;
- TVA deductibilă 18% = 126.000 lei.

La sfârșitul lunii curente, TVA datorată statului este de 54.000 lei.

180.000 lei	- 126.000 lei	=	54.000 lei
TVA colectată	- TVA deductibilă		TVA de plată

Valoarea adăugată de societate în cursul lunii = Valoarea vânzărilor - - Valoarea cumpărărilor = 1.000.000 - 700.000 = 300.000 lei.

Deci, TVA 18% × 300.000 lei = 54.000 lei

Reflectarea contabilă a elementelor facturii pentru cumpărări de mărfuri

Factura		
Preț marfă	.....	
Remize	(-)	
Preț net	.....	→ D cont mărfuri
Scont	(-)	→ C cont venituri financiare
Preț net financiar	.....	
TVA	(+)	→ D cont TVA deductibilă
Suma de plată	.....	→ C cont furnizori

Contabilizarea elementelor facturii de vânzare

Factura		
Preț marfă	.....	
Remize	(-)	
Preț net	.....	→ C cont venituri din vânzarea mărfurilor
Scont	(-)	→ D cont cheltuieli financiare
Preț net financiar	.....	
TVA	(+)	→ C cont TVA colectată
Suma de încasat	.....	→ D cont clienți

Reducerile de preț cu caracter comercial (bonificații, remize și risturne) se pot factura odată cu marfa sau ulterior facturării acesteia, printr-o factură distinctă. Dacă se facturează odată cu marfa influențează:

- la vânzător, prețul de vânzare al mărfii, înregistrându-se în creditul contului "Venituri din vânzarea mărfurilor", prețul redus;
- la client, costul de aprovizionare al mărfii, înregistrându-se în debitul contului "Mărfuri", prețul redus.

Dacă se facturează ulterior facturării mărfurilor, nu mai influențează prețurile acesteia contabilizându-se distinct:

- reducerile acordate, ca o "altă cheltuială de exploatare", sau o reducere a veniturilor din vânzare;
- reducerile obținute, ca "alte venituri din exploatare".

Reducerile financiare, indiferent de momentul acordării/obținerii lor (odată cu mărfurile sau ulterior), nu influențează prețul acestora și reprezintă cheltuieli financiare pentru vânzător și venituri financiare pentru cumpărător.

Partea a doua - Teste grilă[1] și întrebări

Teste grilă

1. Principiul prudenței permite:
a) supraevaluarea elementelor de activ;
b) subevaluarea cheltuielilor;

[1] În cazul testelor grilă, din variantele de răspuns prezentate este corectă o singură variantă.

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) subevaluarea elementelor de activ;
d) supraevaluarea veniturilor;
e) subevaluarea elementelor de pasiv.

2. Schimbarea metodei de evaluare a stocurilor de marfă se supune următorului raționament:
a) orice schimbare de metodă contravine legislației în vigoare;
b) schimbarea metodei de evaluare a mărfurilor se decide la ultima inventariere a lor;
c) se poate schimba metoda de evaluare în orice condiții;
d) nu se poate schimba metoda de evaluare a mărfurilor pentru că se încalcă principiul permanenței metodelor;
e) se poate schimba metoda de evaluare a stocurilor de marfă atunci când schimbarea este justificată argumentat în anexa la bilanț, arătându-se consecințele schimbării asupra patrimoniului și rezultatului.

3. În costul istoric al mărfurilor se includ:
a) prețul de cumpărare și cheltuielile de stocare a mărfurilor;
b) prețul de cumpărare și TVA aferentă cumpărării, dacă societatea este plătitoare de taxă;
c) prețul de cumpărare și toate cheltuielile din procesul desfacerii mărfurilor;
d) prețul de cumpărare și toate cheltuielile din procesul aprovizionării;
e) prețul de cumpărare și accizele.

4. Deprecierile de valoare care nu sunt fatale, dar excepționale și nondefinitive sunt constatate prin:
a) provizioane pentru deprecierea mărfurilor, deduse din valoarea inițială;
b) provizioane pentru riscuri viitoare;
c) provizioane pentru inflație;
d) provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți;
e) provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții.

5. Creșterile de valoare nu se înregistrează în contabilitate pentru că:
a) sunt reale;
b) sunt definitive;
c) sunt certe;

BCU IASI / CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

d) semnifică un profit iluzoriu;
e) semnifică o măsurare exactă a realității.

6. La ieşirea din patrimoniu mărfurile se evaluează la:
a) prețul de vânzare, indiferent de metodă;
b) prețul de cumpărare;
c) valoarea de intrare;
d) costul de producție, dacă au fost cumpărate cu titlu oneros;
e) valoarea actuală.

7. Marja brută aferentă mărfurilor vândute are ca scop:
a) asigurarea profitului din vânzare;
b) acoperirea cheltuielilor de circulație şi asigurarea profitului;
c) acoperirea cheltuielilor de achiziție şi asigurarea profitului;
d) acoperirea cheltuielilor de desfacere;
e) acoperirea cheltuielilor de desfacere şi asigurarea profitului.

8. Marja brută aferentă mărfurilor vândute se determină:
a) prin diferența dintre valoarea marfii vândute la preț de vânzare şi costul de achiziție al mărfii vândute;
b) aplicând procentul de marjă la prețul de vânzare al mărfii intrate;
c) aplicând procentul de adaos comercial la prețul de vânzare al mărfii aflate în stoc;
d) aplicând procentul de marjă la prețul de vânzare al mărfii vândute;
e) aplicând coeficientul mediu al diferențelor de preț la costul standard al mărfii vândute.

9. Dacă se primeşte o reducere de preț cu caracter comercial, ulterior facturării mărfurilor, aceasta semnifică:
a) o reducere a valorii inițiale a mărfii;
b) un venit din exploatare;
c) un venit financiar;
d) un venit excepțional;
e) o reducere a cheltuielilor cu marfa intrată.

10. Toate cheltuielile de transport cad în sarcina furnizorului în condițiile:
a) loco unitate primitoare;
b) loco unitate furnizoare;
c) loco gară de expediție;

d) loco port de destinație;
e) loco vagon de descărcare.

11. O cheltuială de transport comună mai multor sortimente de marfă trebuie repartizată pe fiecare sortiment conform:
a) principiului independenței exercițiilor;
b) principiului noncompensării;
c) principiului intangibilității bilanțului;
d) principiului continuității;
e) principiului permanenței metodelor.

12. Prețul de vânzare al mărfurilor la un angrosist este influențat de:
a) TVA aferentă vânzărilor;
b) reducerile cu caracter comercial acordate ulterior facturării mărfurilor;
c) reducerile cu caracter financiar;
d) prețul ambalajelor de transport facturate distinct;
e) reducerile cu caracter comercial acordate la facturarea mărfurilor.

13. Scontul acordat de furnizor se aplică la:
a) creanța încasată la termen;
b) creanța încasată înainte de scadență;
c) prețul de vânzare al mărfii;
d) prețul de vânzare al mărfii și cheltuielile de transport;
e) prețul de vânzare al mărfii și cheltuielile de transport efectuate în contul clientului.

14. Cheltuielile accesorii efectuate în procesul de aprovizionare al mărfurilor se înregistrează direct în:
a) costul de achiziție al mărfurilor;
b) cheltuieli de exploatare;
c) cheltuieli financiare;
d) cheltuieli privind mărfurile ieșite;
e) cheltuieli privind stocul de marfă.

15. Procedeul FIFO folosit în condiții de inflație la evaluarea mărfurilor la ieșirea din patrimoniu prezintă avantaje pentru că:
a) este ușor de aplicat;
b) respectă principiul prudenței;

BCU "ȘTEFAN CEL MARE" UNIVERSITY LIBRARY

c) este recomandat de legea contabilității;
d) diminuează cheltuielile cu marfa și majorează marja aferentă vânzării;
e) nu contravine reglementărilor fiscale.

Întrebări

1. Ce cauze pot conduce la diminuarea valorii mărfurilor, pe perioada stocării lor?

2. Arătați necesitatea evaluării mărfurilor, enumerați principiile ei și precizați în ce constă fiecare principiu.

3. De ce creșterile de valoare a mărfurilor nu se înregistrează în contabilitate? Ce consecințe fiscale ar apărea dacă s-ar înregistra?

4. La ce valoare se înregistrează marfa din stoc în bilanț și cum se determină ea?

5. Ce argumente aduceți pentru constituirea unor provizioane în condiții de inflație?

6. La ce valoare se înregistrează marfa la intrarea în patrimoniu și cum se determină ea?

7. Ce procedee recomandă legea contabilității în evaluarea mărfurilor la ieșirea din patrimoniu și în ce constă fiecare? Dacă ați fi administratorul sau managerul unei societăți, pe care l-ați alege și de ce?

8. Cum se determină costul de achiziție al mărfii în diferite stadii ale circulației ei?

9. Cum se stabilește marja brută, ce rol are ea și care-i sunt principalele caracteristici?

10. Cum se determină prețul de vânzare al unei mărfi? Susțineți practicarea prețului de vânzare reieșit din calcul sau format pe piață? Argumentați de ce?

11. Care sunt factorii cu influență asupra prețurilor? Explicați-i.

12. Sunteți pentru înregistrarea cheltuielilor de transport la aprovizonare într-un cont distinct de cheltuieli sau în valoarea mărfii intrate? De ce?

13. Ce reprezintă cheltuielile de transport efectuate în contul clientului și refacturate acestuia:

- o creanță față de client și o datorie față de cărăuș;
- o diminuare de cheltuială;
- un venit?

Argumentați de ce.

14. Pentru ce formă de circulație a ambalajelor de transport optați:
    - facturate distinct de marfă sau
    - care circulă la schimb?

De ce?

15. Dacă ați deveni plătitor de TVA numai opțional ce ați alege:
    - să fiți plătitor de TVA;
    - să nu fiți plătitor de TVA?

Arătați argumentele pro și contra.

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

O societate de comerț efectuează următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând marfă 10.000 bucăți la preț de cumpărare 1.200 lei/bucată, cheltuieli transport 400.000 lei, TVA 18%.
2. Vânzare de marfă 8.000 bucăți.

Să se stabilească:

a) prețul de vânzare știind că agentul economic practică o marjă brută de 25% și
    - este plătitor de TVA;
    - nu este plătitor de TVA.

b) marja brută aferentă vânzării de marfă.

Aplicația nr. 2

O societate de comerț are în stoc o marfă "X" 6.000 bucăți, la un cost de achiziție de 500 lei/bucată.

În cursul exercițului:

a) achiziționează marfă 2.500 bucăți, preț de cumpărare 450 lei/bucată, cheltuieli transport 150.000 lei, TVA 18%;
b) vinde 7.000 bucăți, la prețul de vânzare al pieței de 750 lei/bucată;
c) cumpără marfă "X" 4.500 bucăți, preț de cumpărare 470 lei/bucată, cheltuieli transport 225.000 lei, TVA 18%;
d) vinde 5.000 bucăți marfă la prețul pieței de 775 lei/bucată.

BCU MIRCEA CEL BĂTRÂN UNIVERSITY LIBRARY

Se cere:

1. Determinarea costului de achiziție al mărfii vândute prin toate procedeele cunoscute, în două ipostaze:
   - societatea este plătitoare de TVA;
   - societatea nu este plătitoare de TVA;
2. Determinarea marjei brute din vânzare în condițiile punctului 1. Să se întocmească fișa de cont **analitic** a contului Marfă "X" în fiecare situație.

Aplicația nr. 3

Societatea "Com-invest" cumpără

						TVA 18%
marfă "X"	5.000 buc.	x	460 lei/buc.	=	2.300.000	414.000
marfă "Z"	1.800 Kg.	x	750 lei/Kg.	=	1.350.000	243.000
marfă "Z"	10.000 l	x	600 lei/l	=	6.000.000	1.080.000
Cheltuieli de transport				=	386.000	69.480
Cheltuieli de asigurare pe timpul transportului facturate de societatea de asigurări				=	579.000	

Să se determine costul de achiziție al fiecărui sortiment de marfă știind că:

a) societatea este plătitoare de TVA;
b) societatea nu este plătitoare de TVA.

Aplicația nr. 4

Societatea "Palace" cumpără 4.500 bucăți marfă, preț de cumpărare 800 lei/bucată, bonificație 1%, scont 2%, TVA 18%.

Se vând 3.000 bucăți marfă știind că marja brută este de 30%, iar la vânzare se cedează o remiză de revânzare de 2%, TVA 18%.

Să se determine prețul de vânzare al mărfii, marja brută aferentă vânzării și datoria față de furnizor, respectiv creanța față de client.

Aplicația nr. 5

Dispuneți de următoarele informații privind TVA: 300.000 lei TVA de recuperat din luna precedentă; 2.000.000 lei TVA colectată în luna curentă, 800.000 lei TVA deductibilă aferentă lunii curente.

Precizați semnificația taxei decontabilă cu statul la sfârșitul lunii curente și suma acesteia în condițiile:

a) prorata 120%;
b) prorata 100%;
c) prorata 80%.

BCU CLUJ "LUCIAN BLAGA" UNIVERSITY LIBRARY

Rezolvați aceeași aplicație în situația în care în luna precedentă agentul economic a datorat statului suma de 300.000 lei și

a) a achitat la termen;
b) nu a achitat-o încă.

Aplicația nr. 6

În luna septembrie a exercițului "N" o societate de comerț livrează mărfuri unui client fără factură: preț de vânzare 1.000.000 lei, TVA 18%. În luna octombrie se întocmește factura: preț de vânzare 1.200.000 lei, TVA 18%.

Taxa aferentă cumpărărilor este:

- în septembrie 100.000 lei;
- în octombrie 140.000 lei.

Calculați taxa decontabilă cu statul în fiecare din cele două luni și arătați semnificația ei.

Aplicația nr. 7

Dispuneți de următoarele informații: marfă cumpărată 8.000 bucăți, preț de cumpărare 750 lei/bucată, cheltuieli transport 460.000 lei, bonificație acordată cu marfa 1%.

Marja brută practicată de agentul economic este de 30%.

Societatea vinde 5.000 bucăți marfă, cheltuielile de desfacere fiind în sumă globală de 720.000 lei.

Să se determine profitul brut și net știind că toate cheltuielile sunt admise de fiscalitate, iar impozitul pe profit este 38%.

Aplicația nr. 8

Dispuneți de următoarele informații: marfă achiziționată 10.000 bucăți, preț de cumpărare 800 lei/bucată, cheltuieli transport 400.000 lei, scont acordat de furnizor 3%, TVA 18%.

Se vând 8.000 bucăți marfă, prețul de vânzare determinându-se cu o marjă brută de 25%, scont cedat clientului 1%, TVA 18%. Ulterior, printr-o factură suplimentară, se cedează clientului o bonificație de 1%.

Să se determine cifra de afaceri a societății știind că aceasta:

a) este plătitoare de TVA;
b) nu este plătitoare de TVA.

Aplicația nr. 9

O societate cumpără 6 garnituri de mobilă a 8.000.000 lei, bucata, TVA 18%.

Ea le vinde în rate, pe baza unei facturi proforma cuprinzând:

6 garnituri mobilă x 10.000.000	=	60.000.000
TVA 18%	=	10.800.000
Total	=	70.800.000

La sfârşitul lunii curente încasează la termenul prevăzut prima rată de 10.000.000 lei, TVA 18%.

Care este taxa lunară decontabilă cu statul şi ce semnificaţie are.

Aplicaţia nr. 10

Dispuneţi de următoarele informaţii:

Se achiziţionează o marfă "X" 5.000 bucăţi, preţ de cumpărare 660 lei/bucată, cheltuieli transport 300.000 lei, TVA 18%. La recepţie se constată un plus de 500 bucăţi care se acceptă în gestiune.

Se vând 4.000 bucăţi, preţul de vânzare determinându-se cu o marjă brută de 20%, TVA 18%. Clientul refuză la plată 1.000 bucăţi cu termenul de garanţie depăşit, pentru care i se întocmeşte factura în roşu, în cursul aceleiaşi luni.

Determinaţi:

a) cifra de afaceri a societăţii în luna curentă;
b) taxa pe valoarea adăugată decontabilă cu statul şi semnificaţia ei.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 3

Partea 1 - METODE DE CONTABILIZARE A STOCURILOR ŞI OPERAŢIILOR CU MĂRFURI

3.1. Formele şi documentele aprovizionării şi vânzării de mărfuri

În practica societăţilor de comerţ-turism se întâlnesc forme comune de aprovizionare-vânzare a mărfurilor sau specifice unor unităţi operative.

3.1.1. Formele şi documentele aprovizionării cu mărfuri

- **A. Formele comune şi documentele aprovizionării cu mărfuri**

Aprovizionarea cu mărfuri se face de la societăţi industriale şi agricole producătoare din ţară, prin import direct sau prin intermediul societăţilor de comerţ exterior şi de la alte societăţi de comerţ.

Procesul de aprovizionare se desfăşoară pe baza contractelor încheiate cu furnizorii, în care se precizează denumirea mărfurilor ce se achiziţionează, cantităţile şi termenele de livrare, modalităţile şi termenele de plată, condiţiile de transport şi ambalare etc.

Aprovizionarea se poate face şi pe bază de comandă.

a) **Aprovizionarea fără delegat** (pe răspunderea furnizorului), are loc în concordanţă cu prevederile contractuale şi ale graficului de livrări. Pe baza acestuia furnizorul întocmeşte **Dispoziţia de livrare** în conformitate cu care procedează la autorecepţia lotului de mărfuri, întocmindu-se un **Proces verbal de autorecepţie.**

Urmează **ambalarea** mărfurilor, **încărcarea** în mijlocul de transport şi **expedierea** lor, cu această ocazie fiind încredinţate cărăuşului. Ca documente de transport se întocmesc: **Scrisoarea de trăsură, Scrisoarea de transport, Buletinul de mesagerie** etc. (în funcţie de mijlocul de transport folosit).

Cărăuşul asigură transportul mărfurilor la destinaţie, anunţarea destinatarului şi încredinţarea bunurilor beneficiarului. Acesta numeşte o comisie de recepţie care procedează la recepţia cantitativă şi calitativă a lotului de marfă.

Urmărind concordanţa cu prevederile din contract şi documentele de livrare şi transport, comisia de recepţie întocmeşte **Nota de recepţie şi constatare de diferenţe**. În cazul constatării unor urme de violare a vagonului sau ambalajelor se întocmeşte un **Proces verbal de constatare** opozabil furnizorului sau cărăuşului, după caz. Dacă parţial sau total, marfa nu este acceptată de societatea de comerţ, ca fiind necorespunzătoare sortimental, calitativ sau nelivrată la termenele prevăzute, este luată în custodie, întocmindu-se un **Proces verbal de luare în custodie.** Ulterior, ea se restituie furnizorului, care întocmeşte factura în roşu.

În nota de recepţie, marfa se evaluează la cost de achiziţie, sau la preţ de vânzare, în funcţie de metoda de contabilizare a operaţiilor cu mărfuri. Pe baza documentelor primare se fac înregistrări în evidenţa operativă (fişa de magazie, raport de gestiune etc.) şi se întocmesc documentele centralizatoare (**Recapitulaţii sau borderouri ale mărfurilor intrate**), care se înregistrează în contabilitatea sintetică.

b) **Aprovizionarea prin delegat propriu** are loc când furnizorul şi beneficiarul se află în aceeaşi localitate.

Delegatul societăţii de comerţ se prezintă la furnizor cu o comandă şi o delegaţie de ridicare a mărfurilor şi eventual cu CEC-ul necesar efectuării plăţii.

Participând la pregătirea lotului de marfă şi ambalaje, delegatul le preia şi semnează documentele de livrare (Dispoziţia de livrare şi Factura). El poartă răspunderea integrităţii lotului de marfă şi ambalaje.

La sosirea lui, se procedează la verificarea cantitativă şi calitativă şi se întocmeşte Nota de recepţie şi constatare de diferenţe.

Urmează prelucrarea şi înregistrarea documentelor de livrare şi recepţie asemănător cu procedura prezentată anterior.

În cazul lipsurilor de marfă constatate la recepţie se întocmeşte **Decizia de imputare** sau se ia delegatului un **Angajament de plată.**

c) **Aprovizionarea cu delegat al furnizorului** presupune prezentarea acestuia la unitatea beneficiară unde se verifică mărfurile de către comisia de recepţie şi se întocmesc documentele de recepţie. Decontarea necesită, fie aşteptarea documentelor de decontare de la furnizor, fie întocmirea lor din proprie iniţiativă de beneficiar.

- **B. Formele specifice de aprovizionare şi documentele întocmite**

a) **Aprovizionarea prin intermediul depozitelor de repartizare** se întâlneşte în cadrul societăţilor "en detail" sau de "alimentaţie publică".

Depozitul de repartizare efectuează două operaţii:

- prima se referă la recepţia mărfurilor sosite de la furnizor, printr-una din formele anterioare;
- a doua o constituie distribuirea mărfurilor către magazine sau unităţi de alimentaţie publică. Aceasta se efectuează pe baza "Graficului de distribuţie" şi a "Notei de predare-restituire" care justifică descărcarea gestiunii depozitului şi încărcarea gestiunii beneficiare.

Nota de predare-restituire stă la baza completării "Raportului de gestiune". cu intrările de mărfuri şi a "Fişei de magazie" cu ieşirile de mărfuri.

Tot pe baza ei se întocmeşte Recapitulaţia mărfurilor ieşite din depozit şi intrate în gestiunea primitoare.

b) **Aprovizionarea de pe piaţa agroalimentară** se face de unităţile operative de alimentaţie publică din numerarul reţinut din vânzări şi încredinţat achizitorului sub formă de avans spre decontare. Acesta consemnează date de identificare a producătorului agricol, sortimentele de mărfuri, cantităţile şi preţul de cumpărare în "Borderoul de achiziţii". Predarea mărfurilor către gestiunea primitoare (bucătărie, bufet), se consemnează în "Nota de recepţie şi constatare de diferenţe".

c) **Aprovizionarea din producţie proprie** se întâlneşte tot în alimentaţia publică şi constă în transferul unor preparate culinare din bucătăriile restaurantelor către unităţile de desfacere (bufet etc.). Documentul de transfer este "Nota de predare-restituire" întocmită pe baza "Notei de comandă" emisă de unitatea primitoare. Nota de predare-restituire serveşte la descărcarea gestiunii bucătăriei şi la încărcarea gestiunii unităţii primitoare.

3.1.2. Formele şi documentele vânzării de mărfuri

Formele de vânzare a mărfurilor se pot împărţi în două categorii şi anume:

- vânzarea către consumatori individuali;
- vânzarea către consumatori colectivi sau terţi (alte societăţi).

După modalitatea de încasare a banilor, vânzarea poate fi în numerar sau prin virament.

De regulă, vânzarea către consumatorii individuali se face cu încasare în numerar, iar către terţi cu încasare prin virament.

A. **Vânzarea către terți (alte societăți) cu încasare în numerar sau prin virament** cunoaşte următoarele forme:

a) **Vânzarea loco unitate primitoare cu delegat al societății predătoare (furnizorului),** presupune colectarea comenzilor de mărfuri de la beneficiari, pregătirea loturilor de mărfuri ce se vând, autorecepționarea şi încredințarea lor delegatului, încărcarea în mijloacele de transport, întocmirea "Avizului de însoțire a mărfurilor".

Confirmarea primirii mărfurilor şi acceptul plății lor se face prin **completarea de către beneficiar** a cantității de mărfuri primite în "Avizul de însoțire" şi a semnării acestuia. Pe baza avizului astfel completat, furnizorul întocmeşte "**Factura**" care este individuală sau globală dacă vânzarea se face la mai multe unități aparținând aceleiaşi societăți.

Avizul de însoțire reprezintă documentul de **ieşire** a mărfurilor. În el se înscrie inițial **cantitatea livrată**, cumpărătorul completând **cantitatea efectiv primită**. Diferențele ce se pot ivi între cele două cantități, sunt denumite diferențe din distribuție şi se soluționează de predătorul mărfii. În factură se menționează cantitatea efectiv primită de beneficiar.

Avizele de însoțire şi facturile stau la baza înregistrărilor din evidența operativă gestionară. Ele se prelucrează şi se centralizează în "Recapitulația sau Borderoul mărfurilor ieşite".

b) **Vânzarea loco unitate furnizoare cu delegat al cumpărătorului** necesită prezentarea acestuia cu o "comandă" cuprinzând mărfurile solicitate şi o "Delegație de ridicare a mărfurilor".

Avizând comanda, serviciul comercial emite "Dispoziția de livrare" prin care dispune vânzarea mărfurilor. La unitatea predătoare se recepționează mărfurile, în prezența delegatului cumpărătorului, întocmind "Factura" şi "Certificatul de calitate".

Prelucrarea documentelor se face asemănător variantei prezentate anterior.

c) **Vânzarea mărfurilor pe răspunderea furnizorului (fără delegat)** se efectuează pe baza contractului, a graficului de livrare şi a dispoziției de livrare întocmită de compartimentul comercial.

După pregătirea lotului de marfă, se procedează la autorecepția sa, cu care ocazie se întocmeşte un "Proces verbal de autorecepție". Se întocmesc apoi documentele de livrare: "Factura", "Certificat de calitate" etc.

După predarea mărfurilor cărăuşului se emit documentele de transport: "Scrisoare de trăsură", "Scrisoare de transport", "Buletin de mesagerie" etc.

Documentele de livrare se înregistrează în evidența gestionară şi apoi se prelucrează, centralizează şi înregistrează în contabilitate.

B. **Vânzarea către consumatorii individuali se face, de regulă, cu încasarea în numerar** şi cunoaşte următoarele forme:

a) vânzarea mărfurilor cu bon eliberat de vânzător şi înregistrare în borderouri;
b) vânzarea mărfurilor cu eliberare de bon şi înregistrare în aparatul de casă;
c) vânzarea mărfurilor cu tichet emis de aparatul de casă;
d) vânzarea mărfurilor cu plata la domiciliul clientului prin casele de comenzi.

Dacă aceste forme de vânzare sunt specifice societăţilor "en detail", pentru cele de alimentaţie publică, ele se pot folosi în special la unităţi cu autoservire; ca formă specifică de vânzare pentru celelalte unităţi, apare:

e) vânzarea prin ospătari.

La vânzarea mărfurilor cu eliberare de bon, vânzătorul întocmeşte un "**Bon de vânzare**" în trei exemplare, din care două le înmânează clientului şi al treilea rămâne la carnet.

Bonul de vânzare cuprinde: felul mărfii, cantitatea, preţul unitar de vânzare şi valoarea mărfii la preţ de vânzare.

Casierul încasează suma înscrisă pe bon şi, după ce semnează şi ştampilează cele două bonuri, le înregistrează fie în "**Borderoul bonurilor de vânzare**" deschis pe raioane şi grupe de mărfuri, fie în memoria aparatului de casă şi în "**Banda de control**", care constituie documente primare ale vânzărilor de mărfuri.

La sfârşitul programului se totalizează valoarea înscrisă în borderouri sau în memoria aparatului de casă, totalul reprezentând valoarea vânzărilor.

Casierul numără banii şi întocmeşte "**Monetarul**" care exprimă sumele încasate, iar şeful de unitate "**Centralizatorul vânzărilor pe unitate**", document care însumează pe gestiuni, volumul desfacerilor de mărfuri. Între cele două sume pot exista diferenţe: plus sau minus de casă.

Vânzarea mărfurilor cu tichet emis de aparatul de casă presupune marcarea vânzării în aparatul de casă şi eliberarea unui tichet în momentul încasării banilor şi a eliberării mărfii solicitate. La sfârşitul programului se întocmeşte "**Monetarul**".

Vânzarea mărfurilor la domiciliu se face pe baza comenzilor telefonice ale clienţilor. Casele de comenzi pregătesc loturile de marfă solicitate, întocmind o "**Notă de comandă-livrare**" în care se consemnează sortimentele de mărfuri, cantităţile, preţul unitar, valoarea la preţ de vânzare şi taxa de transport. Aceasta se emite la unitatea predătoare, stând la baza înregistrărilor în "Raportul de gestiune" şi a întocmirii facturii.

Vânzarea prin ospătari constituie o formă specifică aplicată în restaurante, crame, braserii etc. După preluarea comenzilor de la consumatori, ospătarii le transmit secţiilor gestionare (bucătărie, bar, bufet). Pentru mărfurile preluate de la acestea, ei întocmesc "**Bonuri de marcaj**" din carnete distincte pe secţii, document justificativ al ieşirii din gestiune şi al vânzării mărfurilor.

Documentul cuprinde numele ospătarului, secţia, felul, cantitatea şi valoarea mărfurilor la preţuri de vânzare ale categoriei de local. Emis în două exemplare, unul rămâne gestionarului secţiei care eliberează marfa, iar celălalt la carnet.

Încasarea banilor pentru mărfurile vândute se face pe baza "**Notei de plată**" întocmită în două exemplare, din care unul se predă clientului, iar al doilea rămâne la ospătar.

Încasarea se poate face nu numai în numerar, ci şi prin virament, pe baza filelor CEC din carnete cu limită de sumă, sau în cont, prin recepţia hotelurilor, pentru micul dejun servit de turişti în cameră.

La sfârşitul programului, fiecare ospătar centralizează datele din "bonurile de marcaj" şi "notele de plată" în "**Borderoul de încasări şi plăţi**", cu defalcarea desfacerii pe secţii gestionare şi pe forme de încasare. Pe baza borderourilor, şeful de unitate întocmeşte "**Centralizatorul vânzărilor pe unitate**" cu defalcare pe secţii (pentru descărcarea gestiunii acestora) şi pe modalităţi de încasare a banilor.

În cazul tuturor formelor de vânzare cu încasare în numerar, acesta se depune la casieria centrală a întreprinderii sau se preia de către casierii colectori ai băncii pe baza "Monetarului". Un exemplar semnat de casierul general se restituie şefului de unitate, care înregistrează pe baza lui ieşirile de mărfuri în "Raportul de gestiune".

La casieria centrală, încasările se înscriu într-o chitanţă centralizatoare care se înregistrează în "Registrul de casă".

Dacă numerarul încasat din vânzări este colectat prin maşini ale băncii, banii se înscriu în "**Borderoul însoţitor**" şi se predau într-o geantă specială, sigilată. Gestionarul primeşte o chitanţă de predare a genţii. Numerarul inventariat la bancă, va apărea în extrasul de cont.

Un exemplar al chitanţei de predare a banilor se transmite la Compartimentul financiar-contabil. Aici se confruntă cu Monetarul şi raportul de gestiune trimise de gestionar şi se întocmeşte "Centralizatorul vânzărilor şi încasărilor pe întreaga întreprindere". Acesta serveşte pentru înregistrarea în contabilitate a vânzării mărfurilor, încasării banilor şi a eventualelor diferenţe de casă.

3.1.3. Organizarea evidenței operative a mărfurilor

Se face în mod diferit la depozite și celelalte unități: magazine, restaurante, baruri etc.

a) **La depozite** evidența operativă este organizată cu ajutorul **"Fișei de magazie"** în care gestionarul operează numai cantitativ, intrările și ieșirile de mărfuri, stabilind stocul de mărfuri după fiecare operație.

Datele din Fișa de magazie se confruntă periodic cu cele de la contabilitate pentru controlul exactității lor.

b) **În magazine, restaurante, cofetării, baruri, bufete** organizarea evidenței operative și a contabilității analitice prezintă particularități datorate formelor și documentelor vânzării mărfurilor care furnizează numai informații valorice. Evidența operativă se organizează cu ajutorul **"Raportului de gestiune"** întocmit zilnic sau periodic de gestionar și numai în etalon valoric. Acesta cuprinde mișcările valorice ale mărfurilor și ambalajelor și soldul scriptic determinat zilnic sau periodic.

c) **Forme de evidență operativă specifice** se organizează în gestiunile bucătăriilor și barurilor.

La bucătării, gestionarii întocmesc zilnic **"Planul producției culinare"**, document cantitativ care exprimă stocul de preparate culinare.

La bar se întocmește **"Fișa de stocuri"** care are rolul unui inventar de predare-primire a stocurilor de mărfuri rămase la sfârșitul programului de lucru.

3.2. Caracterizarea generală a metodelor de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu mărfuri

Metodele de contabilizare a stocurilor permit crearea unui sistem prin care să se evidențieze, pornind de la anumite reguli, atât stocurile cât și operațiile care le influențează, respectiv fluxul circulației mărfurilor. Sistemele create se pot diferenția prin:

- **prețurile utilizate** în evaluarea stocurilor și mișcărilor de mărfuri;
- capacitatea de a **identifica** și reflecta în mod continuu sau doar la anumite momente nivelul stocurilor;
- **structurile de conturi** utilizate în reflectarea stocurilor și operațiilor care le determină;
- **modalitatea de a privi intrările de mărfuri**, fie ca o afectare directă a nivelului stocurilor, fie ca o cheltuială determinată de procurarea unui bun.

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Indiferent de metodele aplicate, privite în ansamblu, toate converg spre cunoaşterea unor elemente indispensabile atât întocmirii bilanţului cât şi contului "Profit şi pierdere" şi anume:

* **Nivelul stocurilor**
  - ca obiect al inventarului în scopul evaluării şi controlului gestionar;
  - ca element de bilanţ care defineşte o mărime patrimonială;
  - ca termen în relaţia de calcul a costului mărfurilor vândute (variaţia stocurilor);
  - pentru calculul provizioanelor în cazul deprecierii de valoare.
* **Calculul rezultatelor generate de activitate**
  - identificarea şi separarea reducerilor cu caracter comercial de cele financiare;
  - stabilirea corectă a nivelului veniturilor şi respectiv a cifrei de afaceri;
  - dimensionarea costului de achiziţie al mărfurilor vândute (cheltuielilor cu marfa);
  - determinarea marjei brute aferente mărfurilor vândute.
* **În funcţie de obiectivele urmărite şi particularităţile proprii metodelor, acestea se pot grupa în două mari categorii:**
  1. Metoda inventarului permanent.
  2. Metoda inventarului intermitent.

Utilizarea noţiunii de "inventar" semnifică posibilitatea pe care o oferă contabilitatea de a stabili scriptic, permanent sau periodic nivelul stocurilor.

Potrivit art. 13 din Legea contabilităţii, contabilitatea analitică a valorilor materiale şi implicit a mărfurilor se organizează cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea metodei inventarului permanent sau a metodei inventarului intermitent.

3.3. Metoda inventarului permanent

Metoda inventarului permanent asigură cunoaşterea în orice moment a nivelului stocurilor, cu ajutorul conturilor de mărfuri, realizându-se în acest fel un inventar scriptic continuu. În acest sens în contul "Mărfuri" se înregistrează toate operaţiile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric.

Determinarea nivelului stocurilor impune ca toate operaţiunile de intrare-ieşire să fie evaluate la **acelaşi tip de preţ** indiferent care ar fi acesta.

Plecând de la posibilele preţuri de evaluare, **metoda inventarului permanent se poate prezenta în mai multe variante:**

a) Inventar permanent la cost de achiziţie;
b) Inventar permanent la cost standard;
c) Inventar permanent la preţ de vânzare (fără sau cu TVA).

3.3.1. Metoda inventarului permanent la cost de achiziţie

Se caracterizează prin evaluarea stocurilor şi mişcării mărfurilor la **cost de achiziţie**, care de regulă este fluctuant pentru acelaşi sortiment de marfă. Această fluctuaţie presupune **calculul costului de achiziţie** aferent mărfurilor vândute după anumite procedee. Legea contabilităţii prevede calculul după două procedee şi anume:

- procedeul costului mediu ponderat;
- procedeul epuizării succesive a stocurilor.

Pentru contabilizarea operaţiilor curente privind mişcările şi stocul de mărfuri, Planul de Conturi General menţionează următoarele conturi:

- **Contul 371 "Mărfuri"** care ţine evidenţa mărfurilor aflate în depozitele cu ridicata, precum şi a celor aflate în unităţile cu amănuntul sau de alimentaţie publică şi este un cont de stocuri, de activ.
  În debitul contului "Mărfuri" se înregistrează valoarea la cost de achiziţie a mărfurilor intrate în gestiune (cumpărate, primite de la terţi, aduse ca aport, constatate în plus la inventar, donaţii), şi **în credit** valoarea la cost mediu de achiziţie, a mărfurilor ieşite din patrimoniul unităţii (vândute, date în custodie la terţi, minusuri la inventar).
  Soldul contului reprezintă valoarea mărfurilor la cost mediu de achiziţie, existente în stoc la finele perioadei.
  Necesită dezvoltarea în analitic, cantitativ-valoric, pe fiecare sortiment de marfă.
- **Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile"** evidenţiază costul de achiziţie al mărfurilor vândute de către unităţile patrimoniale.
  În cazul inventarului permanent **se debitează** în cursul exerciţiului cu valoarea la costul de achiziţie a mărfurilor ieşite din patrimoniu (vândute sau constatate lipsă la inventar).
  Creditarea contului se efectuează la finele perioadei cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar. Ca excepţie, se mai poate **credita** cu eventuale recuperări de cheltuieli şi cu plusurile la inventar.

BCU IAŞI

- **Contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"** ține evidența vânzărilor de mărfuri (la preț de vânzare mai puțin taxa pe valoare adăugată TVA).
  În credit se înregistrează prețul de vânzare al mărfurilor vândute clienților.
  Debitarea contului are loc la finele perioadei cu încorporarea sumei totale a veniturilor din vânzare, în profit. Ca excepție, se mai poate **debita** cu acoperirea eventualelor reduceri de prețuri cu caracter comercial (bonificații, remize, risturne) acordate ulterior facturării mărfurilor. În acest fel, se corectează cifra de afaceri, cu reducerile acordate.

Cele trei conturi prezentate formează osatura metodei. Celelalte conturi care mai apar fiind inerente reflectării fluxului circulației mărfurilor, nu definesc metoda și se pot grupa în următoarele categorii:

a) Pentru decontările cu furnizorii:

- **Contul 401 "Furnizori"** ține evidența relațiilor cu furnizorii interni și externi pentru aprovizionări de bunuri, lucrări executate sau servicii prestate.
  Cont de datorii comerciale, de pasiv, se creditează cu datoria față de furnizori privind bunurile, lucrările sau serviciile recepționate, precum și TVA aferentă acestora și cu eventuale diferențe de conversie nefavorabile, aferente datoriilor neachitate la închiderea exercițiului.
  Se debitează cu plățile efectuate către furnizori, eventualele diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizorii externi, reluarea diferențelor nefavorabile de curs înregistrate la închiderea exercițiului, și valoarea efectelor comerciale acceptate de furnizori.
  Soldul final creditor reflectă sumele datorate furnizorilor. Se dezvoltă în analitic pe fiecare furnizor în parte.
- **Contul 403 "Efecte de plată"** ține evidența obligațiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale (cambie, trată, bilet la ordin etc.).
  Cont de datorii comerciale, de pasiv, se creditează cu valoarea acceptată de furnizori a efectelor comerciale; se debitează cu plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale.
  Soldul final creditor reflectă valoarea efectelor de plătit.

- **Contul 408 "Furnizori-facturi nesosite"** evidențiază obligațiile față de furnizori pentru bunurile primite fără factură. De menționat că în acest caz TVA-ul aferent cumpărărilor este neexigibil până la primirea facturii.
  Cont de datorii comerciale, de pasiv, se creditează cu datoriile rezultate la recepția bunurilor, lucrărilor, serviciilor, în lipsa facturilor; se debitează cu valoarea facturilor sosite.
  Soldul final creditor reflectă sumele datorate furnizorilor de la care nu s-au primit facturi.
- **Contul 409 "Furnizori-debitori"** (Avansuri furnizori) ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări și prestări de servicii. Acordând un avans furnizorilor se naște un drept de creanță față de aceștia: ei devin debitori. Deci, contul 409 "Furnizori-debitori" este un cont de creanțe, de activ.
  Se debitează la acordarea avansurilor în vederea aprovizionării cu bunuri sau în contul unor prestări de servicii sau executări de lucrări. Cu această ocazie se înregistrează și TVA-ul aferent avansurilor.
  Se creditează la recepția bunurilor, lucrărilor sau serviciilor primite în contul avansurilor acordate.
  Soldul final debitor reflectă avansurile acordate și neonorate încă de furnizori.

b) **Pentru decontările cu clienții:**

- **Contul 411 "Clienți"** ține evidența decontărilor cu clienții interni și externi pentru vânzări de bunuri, executări de lucrări și prestări de servicii pe bază de factură.
  Cont de creanțe, de activ, se debitează cu vânzările de bunuri, prestările de servicii și executările de lucrări la preț de vânzare, cu TVA-ul aferent vânzărilor, diferențele favorabile de conversie aferente creanțelor exprimate în valută, la închiderea exercițiului, reluarea diferențelor nefavorabile înregistrate la închiderea exercițiului anterior și reactivarea creanțelor trecute la insolvabilitate.
  Se creditează cu sumele încasate de la clienți, diferențele nefavorabile de conversie aferente creanțelor în devize la închiderea exercițiului, reluarea diferențelor favorabile aferente creanțelor exprimate în valută, valoarea cecurilor și efectelor comerciale acceptate și valoarea aconturilor decontate.
  Soldul final debitor reflectă creanțele neîncasate de la clienți. Se dezvoltă în analitic pe fiecare client în parte.

BCU IAȘI

- **Contul 413 "Efecte de primit"** ține evidența creanțelor stabilite pe bază de efecte comerciale.
  Este un cont de activ.
  Se debitează cu creanțele față de clienți reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate de ei. Se creditează la depunerea efectelor comerciale spre încasare.
  Soldul final debitor reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.
- **Contul 416 "Clienți incerți"** ține evidența clienților incerți, rău platnici, dubioși sau aflați în litigiu.
  Este un cont de creanțe, de activ.
  Se debitează cu creanțele devenite incerte în ce privește încasarea lor; se creditează cu sumele încasate de la clienții incerți sau cu sumele trecute pe pierderi cu ocazia scăderii din evidență a clienților incerți (inclusiv TVA).
  Soldul debitor al contului reflectă creanțele față de clienții incerți.
- **Contul 418 "Clienți-facturi de întocmit"** evidențiază livrările de bunuri, prestările de servicii sau executările de lucrări, inclusiv taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-au întocmit facturi.
  Cont de creanțe, de activ, se debitează cu valoarea livrărilor de bunuri, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv TVA.
  Se creditează cu valoarea facturilor întocmite către clienți.
  Soldul final debitor reprezintă creanțele față de clienți, înregistrate în lipsa facturilor.
- **Contul 419 "Clienți-creditori"** (Avansuri clienți) ține evidența avansurilor încasate de la clienți în vederea vânzărilor de bunuri. Primirea avansului presupune o obligație față de clienții care devin creditori. În consecință, contul 419 "Clienți-creditori" este un cont de datorii comerciale, de pasiv.
  Se creditează cu sumele încasate de la clienți, reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări.
  Se debitează la vânzarea de bunuri, prestarea de servicii sau executarea de lucrări în contul avansurilor primite.
  Soldul creditor al contului reflectă avansurile primite de la clienți și neonorate încă.

Notă: la încasarea avansului se înregistrează și TVA aferentă.

c) **Pentru reducerile de preț cu caracter comercial** (bonificații, remize, risturne):

Dacă reducerile se acordă la facturarea mărfii, determină reducerea prețului de vânzare la furnizor, respectiv a costului de achiziție la client. În consecință, furnizorul va reflecta în creditul contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" prețul de vânzare redus, iar clientul în debitul contului 371 "Mărfuri" costul de achiziție redus.

Dacă reducerile se acordă ulterior facturării, se consideră o cheltuială de exploatare la furnizorii care le acordă, reflectându-se cu ajutorul contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare" şi un venit din exploatare la clientul care le primește, reflectându-le cu ajutorul contului 758 "Alte venituri din exploatare".

În acest caz:

- **Contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare"**, de activ, se debitează în cursul exercițiului cu reducerile acordate ulterior facturării, se creditează la închiderea exercițiului cu scăderea reducerilor din venitul din vânzarea mărfurilor, soldându-se. În acest fel se diminuează şi cifra de afaceri cu reducerile de preț. Reducerile ulterioare se pot înregistra şi direct în debitul contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor".
- **Contul 758 "Alte venituri din exploatare"**, de pasiv, se creditează în cursul exercițiului cu reducerile primite ulterior, se debitează la închiderea exercițiului cu încorporarea sumei totale a veniturilor din reduceri în profit, soldându-se.

d) **Pentru reducerile de preț cu caracter financiar:**

Reducerile de preț cu caracter financiar, indiferent de momentul facturării lor, sunt considerate cheltuieli financiare la furnizorul care le acordă şi venituri financiare la clientul care le obține.

- **Contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"** evidențiază cheltuielile privind sconturile. Cont de activ, se debitează, în cursul exercițiului, cu valoarea sconturilor acordate clienților; se creditează la închiderea exercițiului, cu repartizarea sumei totale a sconturilor acordate asupra rezultatului financiar.
- **Contul 767 "Venituri din sconturi obținute"** ține evidența veniturilor din sconturile obținute de la furnizori.

  Cont de pasiv, se creditează în cursul exercițiului cu valoarea sconturilor obținute de la furnizori, se debitează la închiderea exercițiului cu încorporarea sumei totale a sconturilor obținute în profit.

BCU IAŞI

e) **Pentru Taxa pe valoare adăugată**

- **Contul 4426 "TVA deductibilă"** ține evidența taxei înscrisă în facturile emise de furnizori, deci aferentă cumpărărilor de bunuri sau serviciilor și lucrărilor achiziționate de unitate.
  Este un cont de activ.
  Se debitează în cursul lunii cu taxa aferentă cumpărărilor. Se creditează la sfârșitul lunii cu acoperirea (deducerea) taxei deductibile din taxa colectată. Dacă TVA deductibilă este mai mică decât TVA colectată, contul se soldează.
  Dacă TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată, diferența urmează a se recupera de la stat și se transferă în contul 4424 "TVA de recuperat" prin creditarea contului 4426 "TVA deductibilă".
- **Contul 4424 "TVA de recuperat"** reflectă taxa ce urmează a se încasa de la stat. Este deci un cont de creanțe, de activ. Se debitează cu taxa ce urmează a se recupera de la stat, se creditează la recuperarea ei.
  Soldul final debitor reflectă taxa nerecuperată (neîncasată) încă de la bugetul statului.
- **Contul 4427 "TVA colectată"** evidențiază taxa aferentă vânzărilor.
  Este un cont de pasiv. Se creditează în cursul lunii cu TVA aferentă vânzărilor de bunuri, executării de lucrări sau prestării de servicii.
  Se debitează la sfârșitul lunii cu deducerea din taxa colectată a taxei deductibile. Dacă TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă, contul se soldează. Dacă TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă, diferența se datorează statului și se transferă în contul 4423 "TVA de plată", prin debitarea contului 4427 "TVA colectată" care se soldează.
- **Contul 4423 "TVA de plată"** reflectă taxa datorată bugetului de stat. Este un cont de datorii fiscale, de pasiv.
  Se creditează cu taxa datorată statului, se debitează la plata ei (în prezent, conform Ordonanței 3/92 privind TVA, până la data de 25 a lunii următoare celei de calcul).
  Soldul final creditor reflectă taxa neachitată încă.

- **Contul 4428 "TVA neexigibilă"** ține evidența taxei neexigibile rezultată din vânzările și cumpărările de bunuri, servicii, lucrări executate cu plata în rate, precum și cea inclusă în prețul de vânzare la unitățile comerciale cu amănuntul ce țin evidența la acest preț. Contul 4428 "TVA neexigibilă" este un cont bifuncțional.

  Se creditează cu taxa aferentă vânzărilor cu plata în rate sau pentru care nu s-au întocmit facturi, cu taxa aferentă mărfurilor evaluate la preț de vânzare cu TVA și cu TVA devenită exigibilă.

  Se debitează cu TVA aferentă facturilor nesosite, cumpărărilor cu plata în rate, mărfurilor evaluate la preț de vânzare cu TVA și cu taxa devenită exigibilă.

  Soldul contului reflectă taxa neexigibilă încă.

În afara acestor grupe de conturi, în operațiile de decontare cu terții mai intervin conturi de trezorerie.

Funcția conturilor specifice operațiilor cu mărfuri și a celorlalte conturi auxiliare reiese din schema 3.1.1.

Pentru înțelegerea contabilizării stocurilor și operațiilor cu mărfuri se consideră o societate comercială care la începutul exercițiului dispune de un stoc de marfă "X" de 1.000 de unități cantitative evaluat la un cost de achiziție de 680 lei/unitate.

În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni economico-financiare:

1. **Cumpărări de mărfuri cu plata ulterioară**, pe baza facturii care cuprinde:

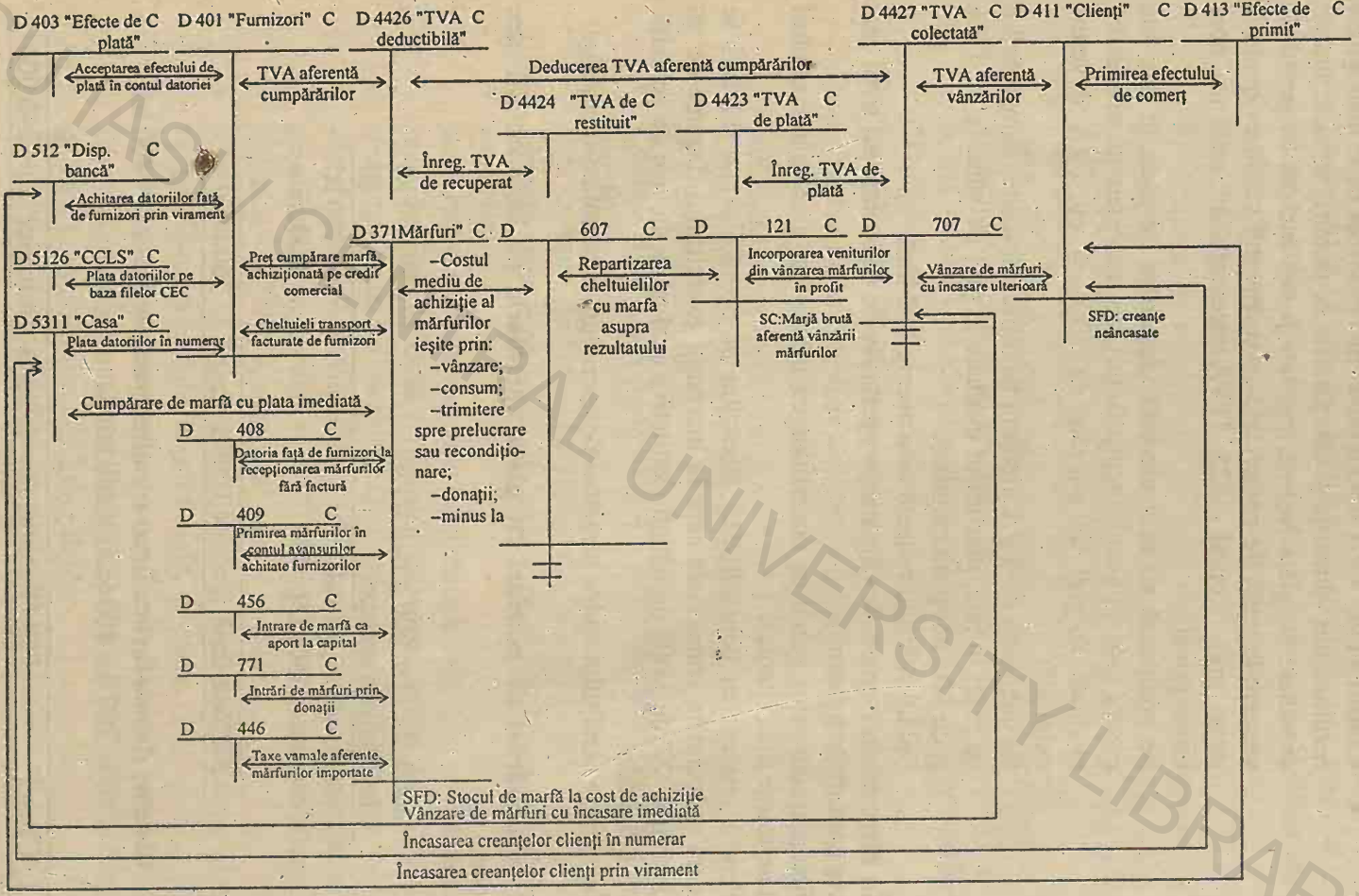
marfă "X" Pc: 500 × 620 lei/u	=	310.000 lei
Cheltuieli de transport:	=	40.000 lei
Cost de achiziție total:	=	350.000 lei
Cost unitar 350.000 : 500	=	700 lei/u

371"Mărfuri"	=	401 "Furnizori"	350.000

2. **Vânzări de mărfuri cu încasare ulterioară**, Pv/unitate = 800 lei

   300 u × 800 lei/u = 240.000 lei

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	240.000



Schema 3.1.1. Principalele corespondențe ale conturilor în procesul de aprovizionare-desfacere a mărfurilor în metoda inventarului permanent

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. **Vânzarea de mărfuri pe bază de efecte de comerț**, Pv = 820 lei/u

600 u × 820 lei/u = 492.000 lei

a) vânzarea mărfurilor

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	492.000

b) acceptarea efectului

413 "Efecte de primit"	=	411 "Clienți"	492.000

4. **Cumpărări de mărfuri pe bază de efecte de comerț**

Factura cuprinde:

marfa "X":	Pc 800 u × 650 lei/u	=	520.000 lei
Cheltuieli de transport:		=	56.000 lei
Cost de achiziție total:		=	576.000 lei
Cost unitar	576.000 lei : 800 u	=	720 lei/u

a) cumpărarea mărfurilor

371 "Mărfuri"	=	401 "Furnizori"	576.000

b) acceptarea efectului

401 "Furnizori"	=	403 "Efecte de plată"	576.000

5. **Vânzări de mărfuri cu factură și decontare ulterioară**, la Pv = 860 lei/u

500 u × 860 lei/u = 430.000 lei

a) vânzarea

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	430.000

b) încasarea ulterioară

512 "Conturi curente la bănci"	=	411 "Clienți"	430.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Pentru a putea calcula la finele perioadei rezultatul din vânzarea mărfurilor este necesară cunoaşterea prealabilă a costului de achiziţie a mărfurilor vândute (CAMV). Calculul acestuia se face în continuare potrivit procedeului FIFO.

Fişă de cont analitic Marfă "X"

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			Preţ unitar
		Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
	Stoc iniţial	—	—	1.000	—	—	680.000	680
1.01	Intrare factura nr. 2501	500	—	1.500	350.000	—	1.030.000	700
10.01	Ieşire factura nr. 354	—	300	1.200	—	300×680= 204.000	826.000	680
20.01	Ieşire factura nr. 355	—	600	600	—	600×680= 408.000	418.000	680
26.01	Intrare factura nr. 4201	800	—	1.400	576.000	—	994.000	720
31.01	Ieşire factura nr. 356	—	500	900	—	100×680+ 400×700= 348.000	646.000	680 700
	Rulaje	1.300	1.400		926.000	960.000		
	Total sume	2.300	1.400	900	1.606.000	960.000		

(6) 31.I.

607 "Cheltuieli privind mărfurile" = 371 "Mărfuri" 960.000

În urma înregistrărilor efectuate, situaţia din conturile principale se prezintă:

D	371 "Mărfuri"		C
Si	680.000	960.000	(6)
(1)	350.000		
(4)	576.000		
TD	1.606.000	TC	960.000
		Sd la 31.I	646.000

D	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		C
(7)	1.162.000	240.000	(2)
		492.000	(3)
		430.000	(5)
TD	1.162.000	TC	1.162.000

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"		C
(6)	960.000	960.000	(8)
TD	960.000	TC	960.000

La sfârşitul perioadei, conturile 607 "Cheltuieli privind mărfurile" şi 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" se închid prin contul 121 "Profit şi pierdere" în vederea calculării rezultatului.

(7) Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" pentru 1.162.000 lei (TC).

	31.I.		
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 "Profit şi pierdere"	1.162.000

(8) Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile" cu totalul cheltuielilor (Camv) aferente vânzărilor 960.000 lei.

	31.I.		
121 "Profit şi pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	960.000

Rezultatul brut din vânzare (profitul brut, marja comercială) va fi calculat:

1.162.000 lei	- mărfuri vândute la preţ de vânzare
960.000 lei	- Camv
202.000 lei	- marjă brută

NOTĂ: Calculul Camv în maniera prezentată este posibil doar pe baza datelor furnizate de contabilitatea analitică organizată cantitativ şi valoric pe sortimente de marfă.

3.3.2. Metoda inventarului permanent la cost standard

Metoda se poate aplica în condiţiile unei relative stabilităţi a preţurilor, astfel încât, înainte de corectarea cu diferenţele, costul standard al mărfii ieşite să aibă o valoare informaţională (fiind foarte apropiat de costul efectiv de achiziţie).

a) **Principiile metodei**

- Evaluarea stocurilor, intrărilor şi ieşirilor de mărfuri la **cost standard** (prestabilit pe baza preţurilor perioadei precedente). Periodic, costul standard se actualizează în funcţie de evoluţia reală a preţurilor.
- Calculul şi înregistrarea **diferenţei între costul standard şi costul de achiziţie efectiv** atât pentru stocuri cât şi pentru intrări şi ieşiri.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) **Conturi utilizate**

Contul 371 "Mărfuri" înregistrează stocul şi operaţiile cu mărfuri la cost standard.

Ca urmare, se debitează cu mărfurile intrate la cost standard, se creditează cu mărfurile ieşite la cost standard; soldul final debitor reflectă stocul de mărfuri la cost standard.

Necesită dezvoltarea în analitic, cantitativ-valoric, pe fiecare sortiment de marfă.

Contul 378 "Diferenţe de preţ la mărfuri" evidenţiază diferenţele între costul prestabilit (standard)şi costul de achiziţie al mărfurilor intrate, ieşite sau în stoc.

Este un cont bifuncţional.

Contul se creditează cu diferenţele favorabile aferente mărfurilor intrate şi se debitează cu diferenţele nefavorabile aferente mărfurilor intrate urmând să se repartizeze soldul contului la data calculului asupra mărfii ieşite pe baza coeficientului

$$K_{378} = \frac{\text{Sold cont 378 la data calculului}}{\text{(Si la 1 ian.)cont 371 + Rd cont 371(1ian.-sf.perioadei de calcul)}}$$

Diferenţa aferentă mărfurilor ieşite = K_{378} × Rc cont 371

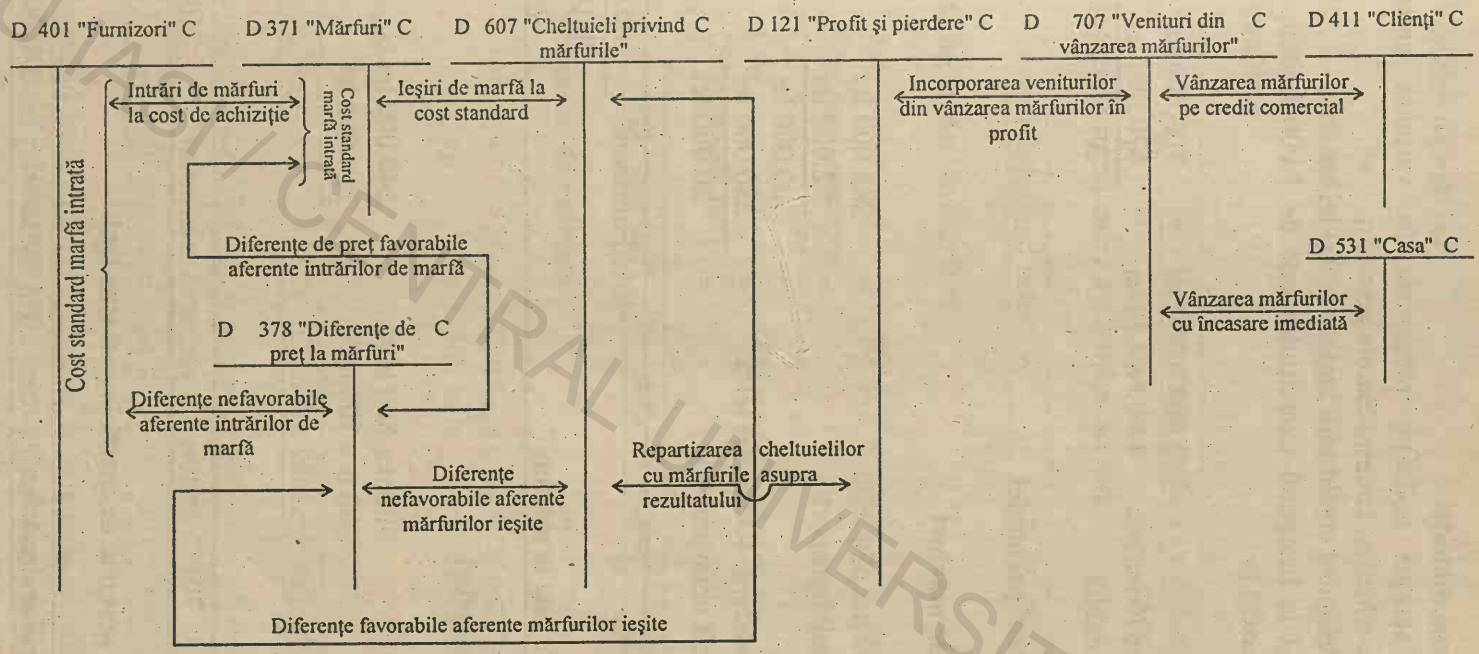
Contul se va debita cu diferenţele favorabile aferente ieşirilor de marfă (diminuând cheltuiala înregistrată la cost standard) şi se va credita cu diferenţele nefavorabile aferente ieşirilor de marfă (majorând cheltuiala înregistrată la cost standard).

Soldul final creditor sau debitor va reflecta diferenţele favorabile sau nefavorabile aferente stocului de marfă şi se va însuma algebric cu soldul final al contului 371 "Mărfuri" pentru a se determina costul de achiziţie efectiv al mărfii rămase în stoc.

Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" este un cont de activ care se debitează, în cursul exerciţiului, cu costul standard al mărfurilor ieşite, urmând ca la închiderea exerciţiului acesta să se corecteze cu diferenţele aferente ieşirilor de marfă. Deci, se debitează cu diferenţele nefavorabile şi se creditează cu diferenţele favorabile aferente mărfurilor ieşite. Tot la închiderea exerciţiului se creditează cu suma cheltuielilor privind mărfurile ieşite la cost de achiziţie, repartizată asupra contului de rezultate.

Contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" funcţionează la fel ca în metoda precedentă. Se creditează cu preţul de vânzare al mărfurilor vândute; se debitează la închiderea exerciţiului cu suma veniturilor la preţ de vânzare încorporată în profitul unităţii.

Funcţia acestor conturi este redată prin schema 3.1.2.



Schema 3.1.2. Principalele corespondenţe între conturile care reflectă operaţii cu mărfuri în metoda inventarului permanent la cost standard

BCU MOLDOVA CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) **Exemplificarea metodei**

Se consideră aceeaşi aplicaţie prezentată în varianta inventarului permanent la cost de achiziţie, cu următoarele precizări:

- se presupune costul standard Cs = 700 lei/unitate;
- stocul la începutul exerciţiului este de 1.000 unităţi, care se evaluează la:

cost standard	1.000 × 700 lei	=	700.000 lei
cost achiziţie 670 lei/buc.	1.000 × 670 lei	=	670.000 lei
diferenţă favorabilă		=	30.000 lei

Operaţii în cursul perioadei

1. **Cumpărări de mărfuri**

Pc: 400 u × 620 lei/u	=	248.000 lei
Cheltuieli transport	=	52.000 lei
Ca:	=	300.000 lei
Cost standard: 400 × 700 lei/u	=	280.000 lei
Diferenţă nefavorabilă	=	20.000 lei

%	=	401 "Furnizori"	300.000
371 "Mărfuri"			280.000
378 "Diferenţe de preţ la mărfuri "			20.000

2. **Vânzări de mărfuri**

Pv	300 u × 800 lei/u	=	240.000 lei
Cs	300 u × 700 lei/u	=	210.000 lei

a) Vânzarea:

411 "Clienţi"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	240.000

b) Descărcarea gestiunii de marfă la cost standard:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri "	210.000

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. **Vânzări de mărfuri**

Pv	600 u × 820 lei/u	=	492.000 lei
Cstd	600 u × 700 lei/u	=	420.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	492.000

b) Ieşirea din gestiune a mărfurilor la Cstd:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri "	420.000

4. **Cumpărări de mărfuri**

Pc	700 u × 650 lei/u	=	455.000 lei
Cheltuieli transport		=	35.000 lei
Ca		=	490.000 lei
Cstd	700 u × 700 lei/u	=	490.000 lei
Diferență de preț		=	0

371 "Mărfuri"	=	401 "Furnizori"	490.000

5. **Vânzarea de mărfuri**

Pv	500 u × 860 lei/u	=	430.000 lei
Cstd	500 u × 700 lei/u	=	350.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	430.000

b) Ieşirea mărfurilor din gestiune la Cstd

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri "	350.000

Urmărind înregistrările efectuate, se constată că diferența de preț a fost înregistrată doar pentru mărfurile intrate, toate ieşirile fiind exprimate la cost

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

standard fără menționarea diferențelor aferente. Ca urmare, se impune calculul și înregistrarea diferențelor aferente ieșirilor de mărfuri și implicit diferența aferentă stocului.

Pentru a repartiza diferențele de preț asupra ieșirilor și stocului, se procedează astfel:

a) calculul coeficientului de repartizare:

$$K_{378} = \frac{\text{Sold cont 378 la data calculului}}{(\text{Si} + \text{Rd}) \text{ cont } 371}$$

b) determinarea sumei diferențelor de preț aferentă mărfurilor ieșite (Sdif):

Sdif = K_{378} × Val la Cstd a mărfurilor ieșite = K_{378} × Rc cont 371

D	371 "Mărfuri"		C	D	378 "Diferențe de preț la marfă"		C
Si	700.000	2b)	210.000	1)	20.000	Si	30.000
1)	280.000	3b)	420.000	6)	6.664		
4)	490.000	5b)	350.000				
RD	770.000	RC	980.000	RD	26.664	RC	30.000
TSD	1.470.000	TSC	980.000	TSD	26.664	TSC	30.000
		SFD	490.000	SFC	3.336		

a) Calculul K_{378} :

$$K_{378} = \frac{30.000 - 20.000}{700.000 + 770.000} = \frac{10.000}{1.470.000} = 0,0068 = 0,68\%$$

b) Determinarea Sdif:

Sdif = 0,0068 × 980.000 = 6.664 lei, diferență favorabilă (deoarece numărătorul din relația de calcul a coeficientului a reprezentat o diferență favorabilă) care se înregistrează.

378 "Diferențe de preț la mărfuri"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	6.664

Soldurile celor două conturi 371 "**Mărfuri**" și 378 "**Diferențe de preț la mărfuri**" se cumulează algebric ținând seama de natura diferenței și se determină costul de achiziție al stocului:

- stoc la cost standard 490.000 lei (sold cont 371);
- diferența aferentă stocului **3.336 lei** (sold cont 378 reprezentând o diferență favorabilă);
- stoc la cost de achiziție 486.664 lei (490.000 lei - 3.336 lei).

Camv este dat de contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" şi se obţine din două elemente:

costul standard al mărfurilor ieşite	980.000 lei –
diferenţa favorabilă aferentă mărfurilor ieşite	6.664 lei
	973.336 lei

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile ieşite"		C		
2b)	210.000			973.336	(7)
3b)	420.000			6.664	(6)
5b)	350.000				
TSD	980.000	(Camv)	TSC	980.000	

7) Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile" cu suma Camv:

121 "Profit şi pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	973.336

8) Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" cu suma vânzărilor de 1.162.000 lei:

707" Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 "Profit şi pierdere"	1.162.000

Rezultatul brut din vânzare va fi:

mărfuri vândute la preţ de vânzare	1.162.000 lei
mărfuri vândute la cost de achiziţie	973.336 lei
profit brut: marja comercială	188.664 lei

3.3.3. Metoda inventarului permanent la preţ de vânzare

Principii

Evaluarea stocurilor, intrărilor şi ieşirilor de mărfuri se face la **preţ de vânzare;** preţul de vânzare include costul de achiziţie şi marja brută.

Consecinţă: deoarece evaluarea mărfurilor se face la preţ de vânzare, unitatea are datoria să calculeze şi să înregistreze diferenţa dintre preţul de vânzare şi costul de achiziţie, adică marja brută aferentă mărfurilor intrate, ieşite şi rămase în stoc.

BCU / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Această metodă este agreată de 80% din întreprinderile cu amănuntul şi de alimentaţie publică din România, deoarece a fost practicată în perioada existenţei economiei planificate şi centralizate, când preţul de vânzare se caracteriza prin unicitate şi caracter fix pentru acelaşi sortiment de marfă. De aceea era posibilă aplicarea ei în condiţiile organizării unei contabilităţi analitice global-valorice pe gestiune.

În prezent, opiniem că metoda prezintă nenumărate dezavantaje şi în plus permite fie încălcarea unor principii contabile, fie denaturarea situaţiei patrimoniale şi a rezultatului aferent vânzării.

a) Astfel, preţul de vânzare la care se evaluează marfa la intrarea în patrimoniu nu mai este de actualitate la vânzarea ei. Evident, întreprinderea poate vinde marfa la preţul de vânzare al pieţii. Dar, atunci preţul de vânzare la care s-a evaluat marfa devine un simplu preţ de înregistrare fără valoare informaţională. Şi în plus, se naşte întrebarea: "De ce mai calculez un preţ dacă la vânzare practic altul?"

b) Nu este posibilă aplicarea metodei în condiţiile unei contabilităţi analitice global-valorice, pe gestiune. Aceasta deoarece preţul de cumpărare al aceleiaşi mărfi se diferenţiază în funcţie de calea de intrare a ei şi perioada intrării. Deşi procentul de marjă se menţine, plecând de la preţuri de cumpărare diferite, preţul de vânzare va fi diferit pentru acelaşi sortiment de marfă. În acest caz, în lipsa unei contabilităţi analitice cantitativ-valorice, cine va hotărî ce cantitate se vinde la un preţ şi ce cantitate la alt preţ?

Multe întreprinderi reevaluează marfa rămasă în stoc la preţul de vânzare al ultimului lot intrat. Astfel se încalcă principiul "costului istoric", conform căruia marfa iese din patrimoniu la valoarea la care a intrat. Şi, în plus, marfa n-a fost supusă unei prelucrări suplimentare pentru a-i adăuga sau scădea din valoare. Se încalcă şi principiul prudenţei conform căruia plusvaloarea nu se înregistrează în contabilitate.

c) În situaţia în care se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute global-valoric, pe bază de monetar din vânzări, este posibilă denaturarea rezultatului şi a situaţiei patrimoniale. Astfel, dacă marfa s-a vândut la ultimul preţ de vânzare calculat şi acesta este şi cel mai mare, în situaţia vânzării întregii cantităţi existente în întreprindere, soldul contului "Mărfuri" n-ar fi zero ci creditor. Calculând marja aferentă vânzării pe baza unui coeficient aplicat la suma încasată pe bază de monetar se denaturează şi costul de achiziţie al mărfii vândute şi implicit rezultatul din exploatare.

În consecinţă, există nenumărate argumente pentru renunţarea la această metodă. Evident, orice altă variantă a metodei inventarului permanent reclamă o contabilitate analitică cantitativ-valorică, pe sortiment de marfă, lucru

imposibil în condițiile inexistenței unei rețele de calculatoare în punctele de vânzare.

Pentru a demonstra cele susținute, presupunem că o întreprindere are în stoc o marfă "X" 1.000 buc. la preț de vânzare 500 lei/buc. Ea a practicat o marjă brută de 25%.

Ca urmare $Mb \longrightarrow Mb \text{ redusă} = \frac{25 \times 100}{100 + 25} = 20\%$

Valoarea stocului la Pv 1.000 × 500	=	500.000 lei
Marjă brută 20% × 500.000	=	100.000 lei

Întreprinderea se aprovizionează cu marfă pe baza unei facturi care cuprinde:

marfa "X"	=	2.000 buc. × 400 lei= 800.000 lei	
cheltuieli transport	=	80.000 lei	
Ca	=	880.000 lei.	: 2.000 buc = 440 lei/buc

Se practică în continuare o marjă brută de 25%.

În consecință:

Ca	2.000 × 440	=	880.000 lei
Mb	25% × 880.000	=	220.000 lei
Pv		=	1.100.000 lei : 2.000 buc= 550 lei/buc.

Deci situația în contul "Mărfuri", dezvoltat în analitic pe sortimentul de marfă "X" este

D			Mărfuri "X"	C
Si	1.000 × 500	=	500.000	
	2.000 × 550	=	1.100.000	
			1.600.000	

În lipsa unei contabilități analitice, de unde știe vânzătorul ce cantitate vinde cu 500 lei și ce cantitate cu 550 lei? Dacă se reevaluează toată marfa din stocul stabilit prin inventar la ultimul preț de vânzare (550 lei) se încalcă principiul costului istoric.

BCU SIBIU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Dacă se vinde toată marfa cu 550 lei (3.000 × 550 = 1.650.000 lei) contul "Mărfuri" rămâne cu sold creditor

Sf = TεD - TεC = 1.600.000 - 1.650.000 = - 50.000 lei,

ori Sf ar trebui să fie debitor. Ca urmare, exemplificarea metodei se face pe baza unei contabilități analitice cantitativ-valorice, pe sortiment de marfă.

Conturile utilizate sunt cele prezentate anterior adăugând următoarele precizări:

Contul 371 "Mărfuri" se debitează cu prețul de vânzare al mărfurilor intrate în patrimoniu, se creditează cu prețul mediu de vânzare al mărfurilor ieșite și are sold final debitor reprezentând stocul de marfă la preț mediu de vânzare. Necesită dezvoltarea în analitic, cantitativ-valoric, pe fiecare sortiment de marfă.

Contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" reflectă marja aferentă intrărilor, ieșirilor și stocului. Rolul rectificativ al contului se menține în vederea stabilirii stocului la nivelul costului de achiziție.

Funcționează ca un cont de pasiv. Se creditează cu marja brută aferentă intrărilor de marfă. Se debitează cu marja brută aferentă ieșirilor de marfă.

Dacă întreprinderea practică un coeficient unic de marjă, marja brută aferentă ieșirilor se calculează la fiecare ieșire aplicând coeficientul redus (calculat prin procedeul sutei majorate cu procentul) la prețul de vânzare al mărfii ieșite:

$$Mb \longrightarrow Mb \text{ redusă} = \frac{\%Mb \times 100}{100 + \%Mb}.$$

Dacă întreprinderea practică coeficienți diferențiați pe sortimente de marfă, marja aferentă ieșirilor se calculează la sfârșitul perioadei pe baza coeficientului de repartizare

$$K_{378} = \frac{\text{Si ct 378 la 1 I} + \text{Rc ct 378 (1 I - sf. per. de calcul)}}{\text{Si ct 371 la 1 I} + \text{Rd ct 371(1 I - sf. per. de calcul)}}$$

Mb aferentă mărfii ieșite = K_{378} × Rc ct 371

Pentru un calcul și mai corect se poate înmulți K_{378} cu valoarea mărfurilor ieșite din gestiune cumulat de la începutul anului până la sfârșitul perioadei de calcul. Din suma rezultată se scad diferențele repartizate până la începutul perioadei de calcul obținându-se astfel diferențele aferente mărfurilor ieșite în cursul lunii.

Soldul final al contului 378 "Diferențe de preț la mărfuri" este creditor și reflectă marja brută aferentă stocului de marfă. El se scade din soldul final al contului 371 "Mărfuri" pentru a determina costul de achiziție al mărfii rămase în stoc.

Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" şi contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" funcţionează la fel ca în metoda inventarului permanent la cost de achiziţie.

Funcţia principalelor conturi şi corespondenţa dintre ele este redată prin schema 3.1.3.

Exemplificarea metodei

În condiţiile folosirii unei marje brute unice de 25% (aplicabilă la costul de achiziţie). Marja brută redusă, aplicabilă la preţul de vânzare

$= (25 \times 100)/(100 + 25) = 2.500 / 125 = 20\%.$

I. **Stoc la începutul perioadei:**

la preţ de vânzare 1.000 u × 800 lei/u	=	800.000 lei
Mb redusă 20%	=	160.000 lei
la cost de achiziţie	=	640.000 lei

II. **Operaţii în cursul exerciţiului:**

1. **Cumpărări de mărfuri:**

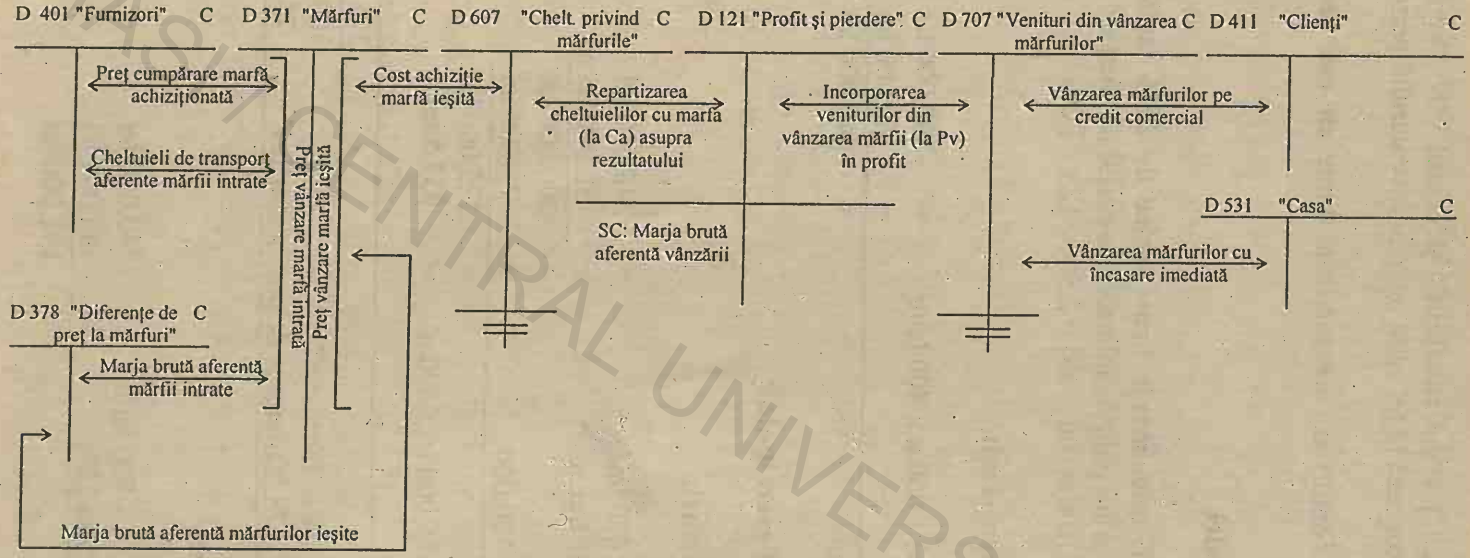
Pc 400 u × 620 lei/u	=	248.000 lei
cheltuieli de transport	=	52.000 lei
Ca	=	300.000 lei
Mb 25% × 300.000	=	75.000 lei
Pv total	=	375.000 lei
Pv unitar 375.000 lei : 400 u	=	937,5 lei/u

371 "Mărfuri"	=	%	375.000
		401 "Furnizori"	300.000
		378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"	75.000

2. **Vânzări de mărfuri**

Pv 300 u × 800 lei/u	=	240.000 lei
Mb redusă 20%	=	48.000 lei
Camv	=	192.000 lei

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY



Schema 3.1.3. Principalele corespondenţe între conturile care reflectă operaţii cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preţ de vânzare

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a) Vânzarea

411 "Clienţi"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	240.000

b) Ieşirea din gestiune a mărfurilor

%	=	371 "Mărfuri"	240.000
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			192.000
378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"			48.000

3. **Vânzări de mărfuri**

Pv 600 u × 800 lei/u	=	480.000 lei
Mb redusă 20%	=	96.000 lei
Camv	=	384.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienţi"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	480.000

b) Ieşirea mărfurilor din gestiune

%	=	371 "Mărfuri"	480.000
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			384.000
378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"			96.000

4. **Cumpărări de mărfuri**

Pc 700 u × 650 lei/u	=	455.000 lei
cheltuieli de transport	=	35.000 lei
Ca	=	490.000 lei
Mb 25%	=	122.500 lei
Pv total	=	612.500 lei
Pv unitar 612.500 lei : 700 u	=	875 lei/u

371 "Mărfuri"	=	%	612.500
		401 "Furnizori"	490.000
		378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"	122.500

B.C.U. „M. EMINESCU" Iaşi
ŞT. ECONOMICE

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5. **Vânzări de mărfuri:** 500 unităţi

Din stocul de 1.000 bucăţi la Pv = 800 lei s-au vândut 900 unităţi (op. 2 şi 3). Deci au rămas 100 bucăţi care se completează cu 400 bucăţi la Pv al primului lot intrat, de 937,5 lei/u.

100 × 800	=	80.000 lei
400 × 937,5	=	375.000 lei
Pv		455.000 lei
Mb redusă 20%		91.000 lei
Ca		364.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienţi"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	455.000

b) Ieşirea mărfurilor din gestiune

%	=	371 "Mărfuri"	455.000
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			364.000
378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"			91.000

După operaţiile efectuate, situaţia în conturi se prezintă astfel:

D	371 "Mărfuri"			C	D	378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"		C
Si	1.000 × 800 = 800.000	2)	300 × 800 =	240.000	2)	48.000	Si 160.000	
1)	400 × 937,5 = 375.000	3)	600 × 800 =	480.000	3)	96.000	75.000	(1)
4)	700 × 875 = 612.500	5)	100 × 800 + 400 × 937,5 =	455.000	5)	91.000	122.500	(4)
TSD	1.787.500	TSC		1.175.000	TSD	235.000	TSC 357.500	
		SFD	700 × 875 =	612.500	SFC	122.500		

Calculul costului de achiziţie al mărfurilor în stoc:

- Stoc la preţ de vânzare 612.500 lei
- Marja stoc 20% 122.500 lei
- Cost achiziţie stoc 490.000 lei

III. **Operaţii la închiderea exerciţiului**

6. Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile": (rulaj debitor 940.000 lei)

121 "Profit şi pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	940.000

7. Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor":
(rulaj creditor 1.175.000 lei)

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 "Profit şi pierdere"	1.175.000

Calculul profitului brut:

- Preţ vânzare mărfuri vândute 1.175.000 lei
- Camv 940.000 lei
- Profit brut (MbMv) 235.000 lei

În aplicaţia prezentată am considerat o marjă fixă la nivelul întreprinderii. Dacă marja este diferenţiată pe grupe de mărfuri, ieşirea din gestiune se înregistrează doar la sfârşitul perioadei prin calculul unui coeficient mediu similar celui prezentat la diferenţele de preţ, aplicat apoi la valoarea mărfurilor vândute, în vederea determinării Camv.

Marja aferentă vânzărilor se calculează parcurgând aceleaşi etape:

a) determinarea coeficientului mediu al marjei (K_{378}):

$$K_{378} = \frac{(Si + Rc) \text{ cont } 378 \text{ "Diferenţe de preţ la mărfuri"}}{(Si + Rd) \text{ cont } 371 \text{ "Mărfuri"}}$$

Rulajele sunt aferente perioadei 1 ianuarie - sfârşitul perioadei de raportare.

b) stabilirea sumei marjei aferente vânzărilor (MbMv):

$MbMv = K_{378} \times$ Valoarea la preţ de vânzare a mărfurilor ieşite

Utilizând datele exemplului precedent, doar pentru exemplificare, calculul se poate justifica astfel:

a) $K_{378} = \frac{357.500}{1.787.500} = 0,2$

b) $MbMv = 0,2 \times 1.175.000 = 235.000$ lei

Este evident că s-au obţinut aceleaşi date deoarece marja luată în considerare a fost unică pe întreprindere.

BCU IAŞI CENTRALA UNIVERSITARĂ LIBRARY

Dacă facem o sinteză a celor trei variante ale inventarului permanent, desprindem concluziile:

a) în primele două cazuri, cifra de afaceri (vânzările) este aceeaşi datorită menţinerii aceluiaşi exemplu; în al treilea se schimbă pentru că marfa se vinde la preţul reieşit din calcul;

b) variază Camv în funcţie de metoda de calcul;

c) variază nivelul stocurilor de la sfârşitul perioadei;

d) în mod normal şi în funcţie de nivelul Camv profitul este diferit.

	Specificaţie	Inventar permanent la Cost achiziţie (lei)	Inventar permanent la Cost standard (lei)	Inventar permanent la Preţ vânzare (lei)
1.	Cifra de afaceri	1.162.000	1.162.000	1.175.000
2.	Camv	960.000	973.336	940.000
3.	Profit brut	202.000	188.664	235.000
4.	Stoc la sfârşitul perioadei la cost de achiziţie	490.000	486.664	490.000

3.3.4. Metoda inventarului permanent în condiţiile taxei pe valoarea adăugată (TVA) şi a reducerilor de preţ

1. Taxa pe valoarea adăugată

Definire:

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se stabileşte asupra operaţiilor privind transferul proprietăţii bunurilor, precum şi a celor privind prestările de servicii.

Valoarea adăugată este echivalentă cu diferenţa dintre vânzările şi cumpărările aceluiaşi stadiu al circuitului economic.

TVA care se decontează cu statul se calculează prin aplicarea coeficientului de 18% sau 9% asupra valorii adăugate la fiecare stadiu al circuitului economic.

Sfera de aplicare o constituie operaţiile cu plată precum şi cele asimilate acestora, efectuate de o manieră independentă de către persoanele juridice privind:

a) livrările de bunuri şi prestările de servicii;

b) transferul proprietăţii bunurilor imobiliare între agenţii economici, precum şi între aceştia şi instituţii sau persoane fizice;

c) importul de bunuri şi servicii.

Obligaţia de a plăti TVA ia naştere la data facturării bunurilor sau serviciilor sau a transferului proprietăţii asupra bunurilor imobiliare.

Cota de impozitare este de 18% sau 9% pentru operaţiile impozabile obligatoriu şi zero pentru operaţiile de export.

Plătitorii de TVA au dreptul la deducerea taxei aferentă bunurilor cumpărate sau serviciilor primite, destinate realizării de operaţii impozabile.

TVA datorată statului se calculează ca diferenţă între TVA facturată pentru bunurile livrate sau serviciile prestate şi TVA aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate sau executate în unităţile proprii destinate realizării de operaţii impozabile.

TVA datorată se plăteşte potrivit decontului întocmit, lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei de calcul, prin virament, CEC sau numerar la organul fiscal la care s-a înregistrat ca plătitor.

2. **Reducerile de preţ**

a) **Reducerile comerciale** sub forma bonificaţiilor, remizelor, risturnelor, facturate odată cu marfa, pot acţiona fie asupra preţului de cumpărare fie asupra preţului de vânzare. Facturate ulterior mărfii, au caracterul unor cheltuieli sau venituri. În acest caz contabilizarea lor se poate realiza cu ajutorul conturilor 658 "Alte cheltuieli de exploatare", respectiv 758 "Alte venituri din exploatare". Deoarece reducerea acordată diminuează cifra de afaceri, se poate contabiliza şi direct cu ajutorul contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor".

b) **Reducerile financiare** sub forma sconturilor se contabilizează cu ajutorul conturilor 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate", respectiv 767 "Venituri din sconturi obţinute".

Corespondenţa conturilor privind operaţiile cu mărfuri în condiţiile taxei pe valoarea adăugată şi a reducerilor de preţuri este redată prin schema 3.1.4.

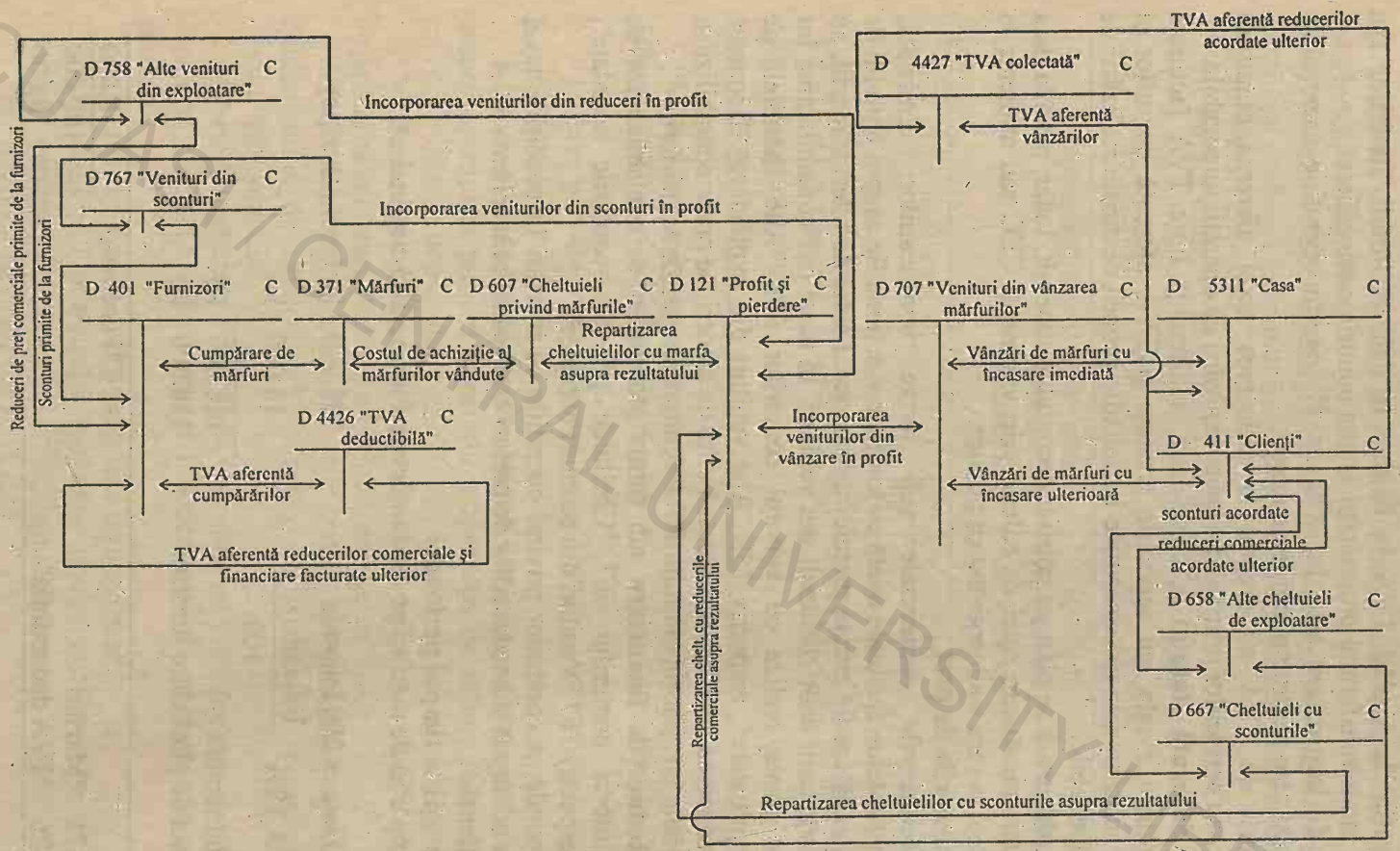
3. **Aplicaţie**

I. **Operaţii în timpul perioadei**

a) Cumpărări de mărfuri pe credit, factura furnizorului cuprinzând:

- 500 buc. × 200 lei/buc. = 100.000 lei (cost achiziţie)
- TVA 18% $\frac{100.000 \times 18}{100}$ = 18.000 lei
- Total factură = 118.000 lei
- Suma de plată către furnizor = 118.000 lei

	%	=	401 "Furnizori"	118.000
371	"Mărfuri"			100.000
4426	"TVA deductibilă"			18.000



Schema 3.1.4. Corespondența conturilor privind operațiile cu mărfuri în condițiile taxei pe valoarea adăugată și a reducerilor de prețuri

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Vânzări de mărfuri pe credit, factura cuprinzând:

- 300 buc. × 300 lei/buc. = 90.000 lei (preţ vânzare)
- TVA 18% $\frac{90.000 \times 18}{100}$ = 16.200 lei
- Preţ vânzare + TVA = 106.200 lei

(suma de încasat de la clienţi)

1. Vânzare

411 "Clienţi"	=		%	106.200
		707	"Venituri din vânzarea mărfurilor"	90.000
		4427	"TVA colectată"	16.200

2. Ieşire din gestiune

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	60.000 (300 buc. × 200 lei cost achiziţie)

c) Cumpărări de mărfuri facturate de furnizor, astfel:

400 buc. × 200 lei/buc.	=	80.000 lei
Remiza 5%	=	4.000 lei
Cost achiziţie-remiză	=	76.000 lei
TVA 18%	=	13.680 lei
Suma de plată furnizorului	=	89.680 lei
Ca/u = 76.000 lei : 400 buc.	=	190 lei/buc.

	%	=	401 "Furnizori"	89.680
371	"Mărfuri"			76.000
4426	"TVA deductibilă"			13.680

d) Vânzări de mărfuri:

500 buc. × 300 lei/buc.	=	150.000 lei
Remiza 5%	=	7.500 lei
Preţ vânzare - remiză	=	142.500 lei
TVA 18%	=	25.650 lei
De încasat de la clienţi	=	168.150 lei

BCU IAŞI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1. Vânzarea

411 "Clienți"	=		%	168.150
	707	"Venituri din vânzarea mărfurilor "		142.500
	4427	"TVA colectată"		25.650

2. Ieşirea din gestiune a mărfurilor

	200 buc.	× 200 lei/buc.	=	40.000 lei	
	300 buc.	× 190 lei/buc.	=	57.000 lei	
Total	500 buc.		=	97.000 lei	Camv
				(s-a folosit procedeul FIFO)	

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	97.000

e) Cumpărări de mărfuri (furnizorul este neplătitor de TVA)

1.000 buc. × 200 lei/buc.	=	200.000 lei
Scont 1%	=	2.000 lei
Suma de plată	=	198.000 lei
Ca/u = 200.000 lei : 1.000 buc.	=	200 lei/buc.

371 "Mărfuri"	=		%	200.000
	401	"Furnizori"		198.000
	767	"Venituri din sconturi obținute"		2.000

f) Vânzări de mărfuri

400 buc. × 300 lei/buc.	=	120.000 lei
Scont 1%	=	1.200 lei
	=	118.800 lei
TVA 18%	=	21.384 lei
De încasat	=	140.184 lei

141.384	%	=		%	141.384
140.184	411 "Clienți"			707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	120.000
1.200	667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"			4427 "TVA colectată"	21.384

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

şi concomitent:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371"Mărfuri"	79.000 (100 buc. × 190 lei/buc.+ 300 buc. × 200 lei/buc.)

g) Pentru factura de la punctul a) se primeşte ulterior, de la furnizor, o bonificaţie de 2%.

Calculul bonificaţiei:

100.000 lei × 2%	=	2.000 lei
TVA aferentă bonificaţiei 18.000 lei × 2% (sau 2.000 lei × 18%)	=	360 lei
Bonificaţie + TVA	=	2.360 lei

401 "Furnizori"	=	%	2.360
	758	"Alte venituri din exploatare"	2.000
	4426	"TVA deductibilă"	360

h) La factura de la punctul b) se acordă ulterior vânzărilor, bonificaţii de 1% clienţilor.

Calculul bonificaţiei:

90.000 lei × 1%	=	900 lei
TVA aferentă bonificaţiei 16.200 lei × 1% (sau 900 lei × 18%)	=	162 lei
Bonificaţie + TVA	=	1.062 lei

	%	=	411 "Clienţi"	1.062
658	"Alte cheltuieli de exploatare"			900
4427	"TVA colectată"			162

La sfârşitul perioadei se efectuează operaţiile de regularizare a TVA şi de închidere a conturilor.

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

II. Operații la sfârșitul perioadei

1. Regularizarea TVA

D	4426 "TVA deductibilă"		C
a)	18.000	360	(g)
c)	13.680		
TD	31.680	TC 360	
		31.320	(i)
		TC 31.680	

D	4427 "TVA colectată"		C
(h)	162	16.200	(b)
		25.650	(d)
		21.384	(j)
TD	162	TC 63.234	
	63.072		
TD	63.234		

TVA colectată 63.072 lei (63.234 lei - 162 lei)
TVA deductibilă 31.320 lei (31.680 lei - 360 lei)
TVA de plată 31.752 lei

4427 "TVA colectată"	=	%	63.072
		4426 "TVA deductibilă"	31.320
		4423 "TVA de plată"	31.752

și plata TVA la buget:

4423 "TVA de plată"	=	512 "Conturi curente la bănci"	31.752

j) Închiderea conturilor de reduceri comerciale
1. Închiderea contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare"

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor "	=	658 "Alte cheltuieli de exploatare"	900

2. Închiderea contului 758 "Alte venituri din exploatare"

758 "Alte venituri din exploatare"	=	121 "Profit și pierdere"	2.000

k) Închiderea conturilor de sconturi
1. Închiderea contului 767 "Venituri din sconturi obținute"

767 "Venituri din sconturi obținute"	=	121 "Profit și pierdere"	2.000

BCU "LUCIAN BLAGA" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. **Închiderea contului 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"**

121 "Profit şi pierdere"	=	667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"	1.200

l) **Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"**

D	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		C	
j)	900		90.000	(b)
			142.500	(d)
			120.000	(f)
TD	900	TC	352.500	
	351.600			
TD	352.500			

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor "	=	121 "Profit şi pierdere"	351.600 (TC 352.500 - TD 900)

m) **Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile"**

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"		C
b.2)	60.000		236.000
d.2)	97.000		
f.2)	79.000		
TD	236.000	TC	236.000

121 "Profit şi pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	236.000

În condiţiile inventarului permanent la preţ de vânzare, varianta solicitată de practicieni presupune evaluarea mărfurilor la **preţ de vânzare plus TVA.**

Consecinţele practice sunt:

- la încărcarea gestiunii de mărfuri, TVA calculată asupra preţului de vânzare este TVA neexigibilă;
- TVA deductibilă este cea din factura furnizorului;
- la scăderea din evidenţă a mărfurilor vândute se exclude întâi TVA colectată şi apoi se calculează marja aferentă vânzărilor, care se deduce din preţul de vânzare fără TVA a mărfurilor vândute, în vederea debitării contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile".

BCU IAŞI - BIBLIOTECA UNIVERSITARĂ

Exemplu:

Presupunem că o întreprindere are în stoc o marfă "X" - 1.000 buc., la preţ de vânzare cu TVA de 944 lei/buc. Marja practicată în exerciţiul anterior a fost de 25%.

Si la Pv cu TVA 1.000 × 944	=	944.000
TVA 15,254237%		144.000
Si la Pv		800.000 : 1.000 buc. = 800 lei/buc.
Mb ⟶ Mb red = $\frac{25 \times 100}{25+100} = 20\%$		160.000
Ca stoc iniţial		640.000

În cursul exerciţiului curent au loc operaţiile:

1. **Aprovizionarea de mărfuri**, factura cuprinzând:

Pc 400 buc. × 650 lei/buc.	=	260.000 lei
Cheltuieli transport	=	40.000 lei
Ca	=	300.000 lei
TVA 18%	=	54.000 lei
Total de plată	=	354.000 lei

Calcule pentru evaluarea mărfii la Pv + TVA:

Ca	=	300.000 lei	
Mb 25%	=	75.000 lei	
Pv	=	375.000 lei	: 400 buc. = 937,5 lei/buc.
TVA 18% neex.	=	67.500 lei	
Pv + TVA	=	442.500 lei	: 400 buc. = 1.106,25 lei/buc.

a) **Încărcarea gestiunii cu mărfurile cumpărate:**

371 "Mărfuri"	=	%	442.500
		401 "Furnizori"	300.000
		378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"	75.000
		4428 "TVA neexigibilă"	67.500

b) **Înregistrarea TVA deductibilă:**

4426 "TVA deductibilă"	=	401 "Furnizori"	54.000

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

După această operație, în contul 401 este reflectat angajamentul real, prin două înregistrări:

- prin prima s-a creat obligația doar pentru costul de achiziție al mărfurilor;
- prin a doua operație s-a completat obligația şi cu TVA deductibilă facturată şi datorată furnizorului.

2. **Vânzări de mărfuri** 1.200 buc.

Varianta I

- la preț de vânzare reieşit din calcul prin procedeul FIFO

1.000 buc. × 800 lei/buc.	=	800.000 lei
200 buc. × 937,5 lei/buc.	=	187.500 lei
Valoarea Mv la Pv	=	987.500 lei
TVA 18%	=	177.750 lei
Pv + TVA	=	1.165.250 lei

sau

1.000 buc. × 944 lei/buc.	=	944.000 lei
200 buc. × 1.106,25 lei/buc.	=	221.250 lei
Pv + TVA	=	1.165.250 lei
TVA 15,254237 %	=	177.750 lei
Mv Pv	=	987.500 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=		%	1.165.250
	707	"Venituri din vânzarea de mărfuri"		987.500
	4427	"TVA colectată"		177.750

b) Scăderea gestiunii pentru mărfurile vândute

Pv + TVA	1.165.250 lei	–
TVA 15,254237%	177.750 lei	
Pv	987.500 lei	–
Mb redusă 20%	197.500 lei	
Camv	790.000 lei	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=	371 "Mărfuri"	1.165.250
607	"Cheltuieli privind mărfurile"			790.000
378	"Diferenţe de preţ la mărfuri"			197.500
4428	"TVA neexigibilă"			177.750

3. Închiderea exerciţiului

a) Incorporarea venitului din vânzare în profit:

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 "Profit şi pierdere"	987.500

b) Repartizarea cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar

121 "Profit şi pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	790.000

Rezultă marja brută aferentă vânzărilor de mărfuri

Pv Mv	987.500 lei
Ca Mv	790.000 lei
Mb Mv	197.500 lei

Aceasta se regăseşte şi în debitul contului 378 "Diferenţe de preţ la mărfuri".

Situaţia în conturile principale se prezintă astfel:

D	371 "Mărfuri"		C
Si	1.000 × 944 = 944.000	2b)	1.000 × 944 = 944.000
1)	400 × 1.106,25 = 442.500		200 × 1.106,25 = 221.250
TSD	1.400 => 1.386.500	TSC	1.200 => 1.165.250
		SfD	200 buc. × 1.106,25 = 221.250

D	378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"		C
2b)	197.500	Si	160.000
		1)	75.000
TSD	197.500	TSC	235.000
SfC	37.500		

D	4428 "TVA neexigibilă"		C
2b)	177.750	Si	144.000
		1)	67.500
TSD	177.750	TSC	211.500
SfC	33.750		

D	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		C
3a)	987.500	2a)	987.500
Rd	987.500	Rc	987.500

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"		C
2b)	790.000	3b)	790.000
Rd	790.000	Rc	790.000

În urma acestor operații rămân în stoc 200 buc. mărfuri la Pv + TVA de 1.106,25 lei/buc.(Sf cont 371).

Pv + TVA			
200 buc. × 1.106,25 lei/buc.	=	221.250 lei	
TVA neexigibilă	=	33.750 lei	(sumă regăsită
15,254237%			ca Sf cont 4428)
Pv stoc	=	187.500 lei	
Mb redusă 20%	=	37.500 lei	(sumă regăsită
			ca Sf cont 378)
Ca stoc	=	150.000 lei	

Varianta II

Vânzarea la prețul de vânzare al pieții de 1.150 lei/buc.

1.000 buc. × 1.150 lei/buc.	=	1.150.000 lei
TVA 18%	=	207.000 lei
Pv + TVA	=	1.357.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=		%	1.357.000
	707	"Venituri din vânzarea de mărfuri"		1.150.000
	4427	"TVA colectată"		207.000

b) Scăderea gestiunii pentru mărfurile vândute

Pv + TVA	1.165.250 lei	–
TVA 15,254237%	177.750 lei	
Pv	987.500 lei	–
Mb redusă 20%	197.500 lei	
Camv	790.000 lei	

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=	371 "Mărfuri"	1.165.250
607	"Cheltuieli privind mărfurile"			790.000
378	"Diferențe de preț la mărfuri"			197.500
4428	"TVA neexigibilă"			177.750

3. Închiderea exercițiului

a) Incorporarea venitului din vânzare în profit:

707 "Venituri din vânzarea de mărfuri"	=	121 "Profit şi pierdere"	1.150.000

b) Repartizarea cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar

121 "Profit şi pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	790.000

Rezultă marja brută aferentă vânzărilor de mărfuri

Pv Mv	1.150.000 lei
Ca Mv	790.000 lei
Mb Mv	360.000 lei

Aceasta nu se mai regăsește în contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri".

Rezultă inutilitatea evaluării mărfurilor la prețul de vânzare dacă prețul de vânzare la care se încarcă gestiunea nu se utilizează în procesul vânzării mărfurilor.

Situația în conturile principale se prezintă astfel:

D	371 "Mărfuri"		C
Si	1.000 × 944 = 944.000	2b)	1.000 × 944 = 944.000
1)	400 × 1.106,25 = 442.500		200 × 1.106,25 = 221.250
TSD	1.400 => 1.386.500	TSC	1.200 => 1.165.250
		SfD	200 buc. × 1.106,25 = 221.250

D	378 "Diferențe de preț la mărfuri"		C
2b)	197.500	Si	160.000
		1)	75.000
TSD	197.500	TSC	235.000
SfC	37.500		

D	4428 "TVA neexigibilă"		C
2b)	177.750	Si	144.000
		1)	67.500
TSD	177.750	TSC	211.500
SfC	33.750		

D	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		C
3a)	1.150.000	2a)	1.150.000
Rd	1.150.000	Rc	1.150.000

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"		C
2b)	790.000	3b)	790.000
Rd	790.000	Rc	790.000

Situaţia mărfurilor rămase în stoc este aceeaşi ca şi în varianta I:

200 buc. mărfuri la Pv + TVA de 1.106,25 lei/buc.

Pv + TVA 200 buc. × 1.106,25 lei/buc.	=	221.250	
TVA neexigibilă 15,254237%	=	33.750	(sumă regăsită ca Sf cont 4428)
Pv stoc	=	187.500	
Mb redusă 20%	=	37.500	(sumă regăsită ca Sf cont 378)
Ca stoc final	=	150.000	

3.3.5. Contabilitatea analitică a mărfurilor

În vederea determinării costului de achiziţie al mărfurilor vândute şi a nivelului stocurilor pe structurile impuse de obiectivele de gestiune, este necesară organizarea unei contabilităţi analitice.

În principiu această contabilitate este **un atribut al gestiunii interne**, dar din motive legate de menţinerea şi controlul integrităţii patrimoniale a fost **transferată în contabilitatea financiară.**

În consecinţă, în cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor, respectiv a stocurilor de mărfuri şi ambalaje, se poate organiza, în funcţie de specificul activităţii, după una din metodele:

a) **Metoda cantitativ-valorică**, pe sortimente de mărfuri, care se realizează cu ajutorul fişelor de cont analitice, pentru valori materiale, deschise pe fiecare sortiment de marfă. Cuprind: data, explicaţia, cantităţile intrate/ieşite şi stocul rămas după fiecare operaţiune şi valorile corespunzătoare (debit, credit, sold) precum şi preţul unitar pentru fiecare mişcare a mărfii.

Intrările se completează pe baza notelor de recepţie şi constatare de diferenţe, iar ieşirile, pe baza facturilor. Valoarea de intrare a mărfii ieşite se calculează prin metodele permise de Legea contabilităţii (cost mediu ponderat, FIFO sau LIFO).

Permite practicarea de către agentul economic a metodei inventarului permanent la cost de achiziție. Se poate aplica cu ușurință numai la întreprinderile "en gros".

Dă posibilitatea realizării unei imagini fidele a patrimoniului (respectiv a situației mărfurilor) și a determinării unui rezultat din vânzarea mărfurilor corect.

Metoda cantitativ-valorică permite un control al gestiunilor prin punctaj periodic între cantitățile de marfă înregistrate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitice de la contabilitate.

b) **Metoda global-valorică** pe gestiune se realizează cu ajutorul fișelor de cont pentru operații diverse deschise pe gestiuni. Acestea cuprind numai date valorice: valoarea mărfurilor intrate (debit), ieșite (credit) și a stocului (sold) care se înregistrează pe baza documentelor centralizatoare: "Recapitulația mărfurilor și ambalajelor primite în ziua de ..." și "Centralizatorul vânzărilor zilnice ...".

Deși permite aplicarea unei singure metode de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu mărfuri și anume metoda inventarului intermitent, se practică și de către agenții economici care aplică metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu sau fără TVA, respectiv unități cu amănuntul și de alimentație publică.

În aceste condiții nu se asigură redarea unei imagini fidele a situației mărfurilor și determinarea unui rezultat corect din vânzarea mărfurilor.

3.4. Metoda inventarului intermitent

a) **Caracterizare**

Metoda inventarului intermitent se poate aplica la întreprinderile mici și mijlocii și presupune stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei.

Valoarea ieșirilor de mărfuri se determină conform relației:

Costul de achiziție al mărfurilor vândute (Camv)	=	Valoarea stocului inițial (Si)	+	Valoarea intrărilor (I)	–	Valoarea stocului final (Sf)

sau altfel corelate elementele:

$$Camv = I + (Si - Sf)$$

Relația Si - Sf semnifică variația stocurilor.

Când Sf < Si, Camv este mai mare decât costul de achiziție al intrărilor (Camv = I + Si - Sf) și exprimă o diminuare de stoc.

Când Sf > Si, Camv este mai mic decât costul de achiziție al intrărilor perioadei (Camv = I + Si - Sf) și exprimă o majorare de stoc.

Generalizând, relația se poate prezenta:

Camv = I ± Variația stocurilor

Principalul dezavantaj al metodei constă în imposibilitatea urmăririi gestiunilor de mărfuri, a controlului prin contabilitate și în consecință orice eventuală lipsă de marfă este considerată o vânzare.

Principala caracteristică a metodei constă în înregistrarea cheltuielilor cu marfa la intrarea acesteia și nu la descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute, ca în cazul metodei inventarului permanent.

b) **Conturile utilizate** de metoda inventarului intermitent sunt cele prezentate la inventarul permanent: 371 "Mărfuri", 607 "Cheltuieli privind mărfurile" și 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor".

Contul 371 "Mărfuri" înregistrează stocul inițial la deschiderea exercițiului și stocul final la închiderea lui.

Stocul inițial este stabilit la sfârșitul exercițiului precedent prin inventariere și este evaluat la costul mediu ponderat global, costul de achiziție al ultimului lot intrat dacă data intrării este apropiată de data închiderii exercițiului sau la valoarea venală (prețul zilei).

Contul 371 "Mărfuri" funcționează astfel:

- se debitează la deschiderea exercițiului cu Si;
- se creditează la închiderea exercițiului cu Si, pentru a-l anula, deoarece el a fost disponibilizat pentru vânzare;
- se debitează la închiderea exercițiului cu Sf stabilit prin inventariere.

Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" se debitează în cursul exercițiului cu intrările de mărfuri la cost de achiziție.

Se debitează la închiderea exercițiului cu stocul inițial la cost de achiziție, pentru a completa cheltuielile cu marfa (vânzările de marfă s-au efectuat și din stocul inițial).

Se creditează la închiderea exercițiului cu stocul final la cost de achiziție, în vederea diminuării cheltuielilor cu marfa (stocul final se disponibilizează vânzării în exercițiul următor și în consecință diminuează cheltuiala cu marfa din exercițiul curent).

Apoi se determină costul de achiziție al mărfurilor vândute prin relația:

$$Camv = Si + I - Sf$$

și se repartizează asupra rezultatului financiar prin creditarea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile" (care se soldează).

Contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" funcționează la fel ca în metoda inventarului permanent.

Principalele corespondențe între conturi în operațiile curente cu mărfuri sunt prezentate în schema 3.1.5.

c) **Exemplificarea metodei inventarului intermitent** pe baza datelor aplicației de la inventarul permanent.

I. **Stocul la începutul perioadei**, evaluat la cost de achiziție: 1.000 u × ×670 lei/u = 670.000 lei, este de fapt stocul final al perioadei precedente stabilit prin inventariere.

II. **Operații în cursul perioadei:**

1. 5.I

Cumpărări de mărfuri

Preț de cumpărare 400 u × 620 lei/u	=	248.000 lei
Cheltuieli de transport	=	52.000 lei
Cost de achiziție	=	300.000 lei

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	401 "Furnizori"	300.000

2. 10.I.

Vânzări de mărfuri

Preț de vânzare 300 u × 800 lei/u = 240.000 lei

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	240.000

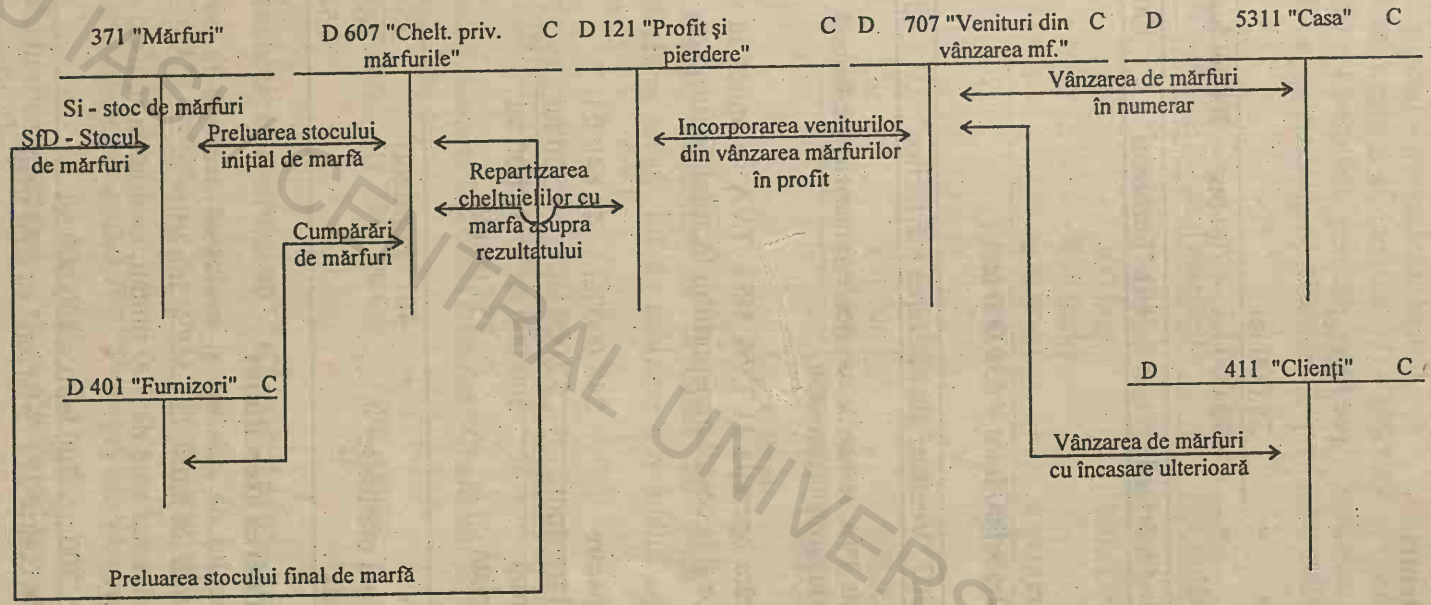
3. 15.I.

Vânzări de mărfuri

Preț de vânzare 600 u × 820 lei/u = 492.000 lei

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	492.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY



Schema 3.1.5. Principalele corespondențe între conturi în reflectarea operațiilor cu mărfuri în metoda inventarului intermitent

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4. 17.I

Cumpărări de mărfuri

Preț de cumpărare	=	455.000 lei	
700 u × 650 lei/u			
Cheltuieli de transport	=	35.000 lei	
Cost de achiziție	=	490.000 lei	: 700 buc = 700 lei/buc

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	401 "Furnizori"	490.000

5. 25.I

Vânzări de mărfuri

Preț de vânzare 500 u × 860 lei/u = 430.000 lei

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	430.000

NOTĂ: în toate cazurile TVA, reducerile comerciale şi financiare se tratează din punct de vedere contabil la fel ca şi în exemplul precedent.

Exemplu:

- Considerăm operația 1) TVA 18%. TVA se aplică la valoarea mărfurilor şi la costul transportului facturat de furnizor.

		TVA
Preț cumpărare	248.000 lei	44.640 lei
Cheltuieli transport	52.000 lei	9.360 lei
Total factură	300.000 lei	54.000 lei
Total de plată	354.000 lei	

	%	=	401 "Furnizori"	354.000
607	"Cheltuieli privind mărfurile"			300.000
4426	"TVA deductibilă"			54.000

III. Operații la închiderea exercițiului

6. Inventarierea stocului de mărfuri şi evaluarea acestuia la costul de achiziție al zilei, al ultimului lot intrat, la CMP al intrărilor.

Stocul constatat la inventar este de 700 unități, evaluat la ultimul cost de achiziție de 700 lei/u va fi:

700 u × 700 lei/u = 490.000 lei

sumă ce trebuie să apară în contul 371 "Mărfuri" ca sold final.

În acest scop se procedează astfel:

a) **Soldul iniţial** al contului 371 "Mărfuri" se anulează, prin preluarea în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile", operaţie după care contul de cheltuieli va cuprinde toate cheltuielile privind mărfurile disponibile pentru vânzare.

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	670.000

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"			C
1)	300.000		490.000	(6.b)
4)	490.000			
6)	670.000		970.000	(6.c)
TD	1.460.000	TC	1.460.000	

D	371 "Mărfuri"			C
Si	670.000		670.000	(6.a)
(6.b)	490.000			
		SD stoc final	490.000	

b) **Stocul constatat la inventar** se preia de contul "Mărfuri", desprinzându-se costul lui de achiziţie din totalul cheltuielilor efectuate cu mărfurile:

371 "Mărfuri"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	490.000

În acest moment în soldul contului "Cheltuieli privind mărfurile", a rămas doar Camv, adică:

670.000 lei	+ 790.000 lei	– 490.000 lei	= 970.000 lei
Si	I	Sf	Camv

c) **Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile":**

121 "Profit şi pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	970.000

d) **Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor":**

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor "	=	121 "Profit şi pierdere"	1.162.000

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e) **Calculul profitului brut (marja brută):**

Vânzări	1.162.000 lei
Camv	970.000 lei
Profit brut din vânzare	192.000 lei

Calculul Camv pornind de la variaţia stocurilor determină acelaşi rezultat:

Si	670.000 lei
Sf	490.000 lei
Variaţia stocului (diminuare de stoc)	180.000 lei

Camv =I + Variaţia stocului = 790.000 +180.000 = 970.000 lei

În acest caz ni se pare mai simplu modul de calcul care ar impune următoarele operaţii de efectuat la sfârşitul exerciţiului:

a) inventarierea, stabilirea şi evaluarea stocului final (490.000 lei);

b) calculul şi înregistrarea variaţiei stocului (S):

S = Si - Sf

S = 670.000 - 490.000 = 180.000

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	180.000

D	371 "Mărfuri"		C
Si	670.000	180.000	(S)
		Sd 490.000	stoc final

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"		C
1)	300.000	970.000	(121 = 607)
4)	490.000		
(I)	790.000		
(S)	180.000		
Camv	970.000		

BCU IAŞI CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

3.5. Contabilitatea aprovizionării - vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la recepție și din distribuție

3.5.1. Contabilitatea aprovizionării de mărfuri cu diferențe la recepție

La primirea mărfurilor aprovizionate de la furnizori, comisia de recepție verifică din punct de vedere cantitativ și calitativ mărfurile și ambalajele, respectiv concordanța acestora cu datele înscrise în documentele de livrare și cu prevederile din contracte. La compartimentul comercial se mai procedează la o verificare valorică prin confruntarea prețurilor din factură cu cele negociate și înscrise în contract și prin refacerea tuturor calculelor din documentele de livrare.

Atât marfa recepționată cât și diferențele constatate se înscriu în "Nota de recepție și constatare de diferențe".

După natura lor, diferențele pot fi:

a) cantitativ-valorice (când cantitatea efectiv recepționată nu corespunde cantității din factură);
b) calitativ-valorice (când calitatea mărfii primite nu corespunde celei contractate);
c) valorice (când datele cantitative și calitative corespund dar, datorită unor prețuri eronate sau a unor erori de calcul, valoarea nu este corectă).

a) **Diferențele cantitativ-valorice**, după sensul lor pot fi:

- plusuri cantitativ-valorice;
- minusuri cantitativ-valorice.

După modul de soluționare plusurile cantitativ-valorice pot fi:

- acceptate în gestiune dacă marfa se încadrează în prevederile contractuale, și
- neacceptate în gestiune dacă nu s-au respectat prevederile contractuale.

Plusul acceptat se înregistrează ca o intrare de marfă, la cost de aprovizionare sau preț de vânzare în funcție de metoda practicată, cu particularitatea că obligația de plată se reflectă cu ajutorul contului 408 "Furnizori-facturi nesosite", iar TVA aferentă este neexigibilă (în așteptare până la sosirea facturii), când se face transferul obligației în contul 401 "Furnizori", iar TVA neexigibilă în contul 4426 "TVA deductibilă".

BCU Cluj / Central University Library

Plusul neacceptat se preia în custodie, întocmindu-se un Proces-verbal de preluare a mărfurilor în custodie. În contabilitate se debitează contul 8033 "Valori materiale primite spre păstrare sau custodie". Ulterior aceste mărfuri se restituie furnizorului, întocmindu-se un "Aviz de însoțire" (în care se specifică "Plus de marfă restituit") și se creditează contul 8033.

Minusurile cantitativ-valorice se pot datora unor cauze cunoscute, situație în care se consideră **soluționate**, sau unor cauze care nu se cunosc în momentul recepției, lucru care determină să fie considerate **nesoluționate**. Ele se înregistrează ca o cheltuială cu marfa.

Minusurile soluționate pot apare din vina furnizorului, cărăușului (organizația de transport) sau delegatului propriu, și în aceste cazuri sunt **recuperabile prin imputare** sau pot fi cauzate de factori obiectivi fiind **nerecuperabile (neimputabile).**

Minusurile din vina furnizorului nu se reflectă, de regulă, în contabilitate. Ele se refuză la plată, solicitându-se furnizorului o factură cu sumele corespunzătoare minusului în roșu.

Dacă plata s-a efectuat înainte de recepționarea mărfii, iar la recepție s-a constatat minusul din vina furnizorului, acesta devine debitor în limita costului de aprovizionare al mărfii lipsă plus TVA aferentă.

Minusul din vina cărăușului se impută acestuia la costul de aprovizionare al mărfii lipsă plus TVA aferentă.

Minusul din vina delegatului se recuperează prin imputare la prețul de vânzare al mărfii ce lipsește, plus TVA aferentă vânzării. Costul de aprovizionare și TVA aferentă se datorează furnizorului, iar diferența dintre prețul de vânzare și costul de achiziție reprezintă un venit din operațiuni de exploatare (din debite).

Minusul cantitativ-valoric soluționat, dar nerecuperat poate reprezenta:

- perisabilități în limita normelor sau peste normele legale;
- pierderi din cazuri de forță majoră (calamități).

Ele se suportă de întreprinderea de comerț și majorează cheltuielile cu marfa ale exercițiului în care are loc aprovizionarea, la costul de aprovizionare al mărfii lipsă plus TVA.

Perisabilitățile reprezintă scăzăminte (pierderi) normale de marfă datorate proprietăților fizico-chimice ale acesteia (și produse prin uscare, evaporare, spargere etc.).

Se calculează prin aplicarea normelor de perisabilitate stabilite prin legislație, și exprimate procentual, la cantitatea de marfă facturată de furnizor.

De exemplu, dacă furnizorul facturează 5.000 Kg făină, iar norma de perisabilitate prin uscare este de 0,2%, se poate suporta de întreprinderea

beneficiară o lipsă normală de până la 10 Kg făină, dar nu mai mult decât minusul efectiv constatat la recepție.

Minusurile cantitativ-valorice nesoluționate se reflectă până la soluționare în debitul contului 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" la cost de aprovizionare. Ulterior, după soluționare, se creditează acest cont în corespondență cu contul 607 "Cheltuieli cu marfa" și concomitent se efectuează imputarea dacă minusul este imputabil.

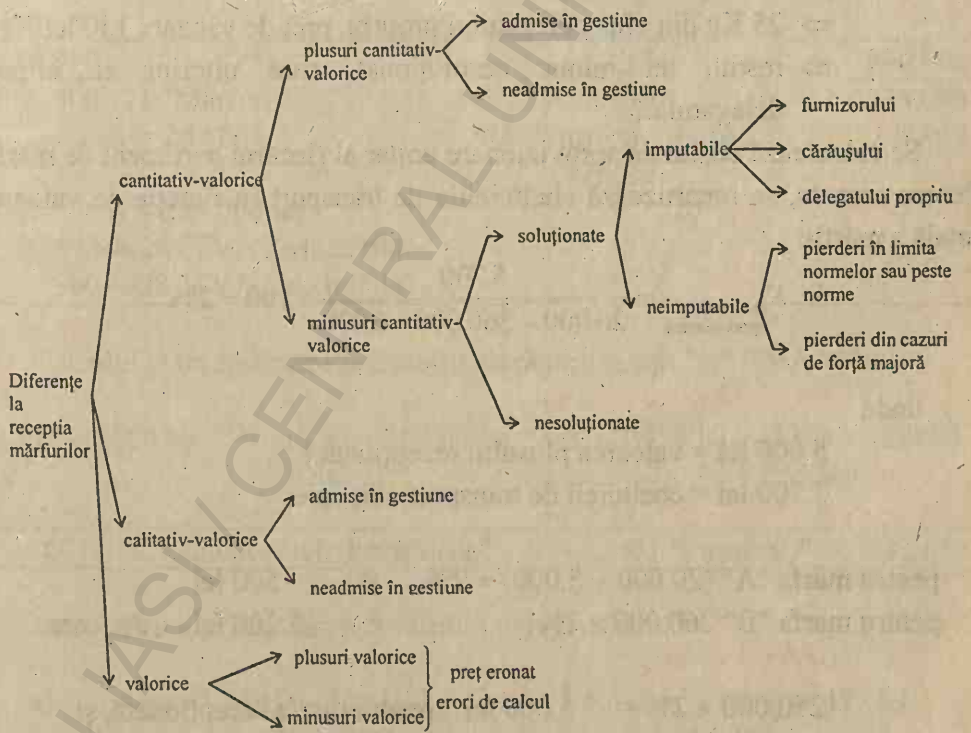
În cazul **diferențelor calitativ-valorice** marfa poate fi acceptată cu sau fără bonificații sau luată în custodie și restituită ulterior.

Bonificația primită odată cu marfa diminuează costul ei de aprovizionare, iar cea primită ulterior majorează veniturile din exploatare.

Diferențele valorice, indiferent de sensul lor, plusuri sau minusuri, se datorează unor prețuri eronate sau erorilor de calcul din factură.

Diferențele valorice în plus se reflectă în contul 408 "Furnizori, facturi nesosite" până la primirea facturii suplimentare, iar pentru cele în minus se întocmește "refuz de plată parțial" și se solicită furnizorului o factură cu sumele în roșu.

Se prezintă în continuare schema diferențelor constatate la recepție:



Schema 3.1.6. Schema diferențelor constatate la recepția mărfurilor

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Pentru exemplificare, considerăm că se primeşte de la furnizor un lot de marfă însoţit de o factură care cuprinde:

				TVA
marfa "A"	400 buc. × 50 lei/buc.	=	20.000 lei	3.600 lei
marfa "B"	2.600 Kg × 100 lei/Kg	=	260.000 lei	46.800 lei
	TOTAL MARFĂ	=	280.000 lei	50.400 lei
cheltuieli de transport facturate de furnizor		=	5.700 lei	1.026 lei
	TOTAL	=	285.700 lei	51.426 lei
	TOTAL GENERAL	=	337.126 lei	

La recepţie se constată:

- plus 100 buc. marfă "A", care se acceptă în gestiune;

$$100 \times 50 = 5.000 \text{ lei}$$

- minus 100 Kg marfă "B", care are drept cauze:
  - ⇒ 0,5% perisabilităţi;
  - ⇒ 25 Kg din vina delegatului propriu, preţ de vânzare 130 lei/Kg;
  - ⇒ restul, un minus nesoluţionat, care ulterior se impută delegatului.

Se calculează costul de aprovizionare unitar al fiecărui sortiment de marfă. Pentru aceasta, se repartizează cheltuielile de transport în funcţie de valoarea totală a mărfii:

$$K_{\substack{\text{cheltuieli}\\ \text{aprovizionare}}} = \frac{5.700}{20.000 + 260.000 + 5.000} \times 100 = 2\%$$

unde

5.000 lei = valoarea plusului recepţionat ;
5.700 lei = cheltuieli de transport, din care:

pentru marfa "A" (20.000 + 5.000) × 2% = 500 lei
pentru marfa "B" 260.000 × 2% = 5.200 lei , din care:

250.000 × 2% = 5.000 lei pentru marfa recepţionată, şi
10.000 × 2% = 200 lei pentru minusul de marfă

Înregistrarea mărfii recepționate (facturată și nefacturată):

				TVA
marfa "A"	400 buc. × 50 lei/buc.	=	20.000 lei	3.600 lei
marfa "A"	100 buc. × 50 lei/buc.	=	5.000 lei	900 lei (neexigibilă)
cheltuieli de transport		=	500 lei	90 lei
	Valoarea la Ca	=	25.500 lei	4.590 lei
marfa "B"	2.500 kg × 100 lei/kg	=	250.000 lei	45.000 lei
cheltuieli de transport		=	5.000 lei	900 lei
	Valoarea la Ca	=	255.000 lei	45.900 lei
	TOTAL	=	280.500 lei	50.490 lei
	TOTAL GENERAL	=	330.990 lei	

Costul de aprovizionare unitar este:

marfa "A"	25.500 lei	:	500 buc.	=	51 lei/buc.
marfa "B"	255.000 lei	:	2.500 kg	=	102 lei/kg

330.990	%	=	%	330.990
280.500	371 "Mărfuri"		401 "Furnizori"	325.090
	A = 25.500 lei		408 "Furnizori, facturi nesosite"	5.900
	B = 255.000 lei			
40.590	4426 "TVA deductibilă"			
900	4428 "TVA neexigibilă"			

Calculul și înregistrarea perisabilității pentru marfa "B", TVA 18%:

0,5% × 2.600 kg	= 13 kg × 102 lei/kg	=	1.326 lei	TVA	239 lei
	Total	=	1.565 lei		

607	"Cheltuieli privind mărfurile"	=	401 "Furnizori"	1.565

Înregistrarea și imputarea minusului delegatului:

a)	Ca : 25 kg × 102 lei/kg	=	2.550 lei	TVA	459 lei
	Total de plată	=	3.009 lei		

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

%	=	401 "Furnizori"	3.009
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			2.550
4426 "TVA deductibilă"			459

b) Pv : 25 kg × 130 lei/kg = 3.250 lei TVA 585 lei
Total de imputat = 3.835 lei

428 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	3.835
		758 "Alte venituri din expl."	3.250
		4427 "TVA colectată"	585

Înregistrarea minusului nesoluționat:

100 kg - (13 kg + 25 kg) = 62 kg × 102 lei/kg = 6.324 lei TVA 1.138 lei
Total de plată = 7.462 lei

%	=	401 "Furnizori"	7.462
473 "Decontări din operații în curs de clarificare"			6.324
4426 "TVA deductibilă"			1.138

Imputarea ulterioară a minusului nesoluționat:

62 kg × 130 lei/kg = 8.060 lei TVA 1.451 lei
Total de imputat = 9.511 lei

428 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	9.511
		758 "Alte venituri din expl."	8.060
		4427 "TVA colectată"	1.451

Înregistrarea cheltuielii cu marfa:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	6.324

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

La sosirea facturii, pentru plusul acceptat se fac înregistrările:

408 "Furnizori facturi nesosite"	=	401 "Furnizori"	5.900

şi transformarea TVA neexigibilă în TVA deductibilă:

4426 "TVA deductibilă"	=	4428 "TVA neexigibilă"	900

3.5.2. Contabilitatea vânzării de mărfuri în condiţiile constatării de diferenţe la vânzare

În procesul vânzării mărfurilor, diferenţele apar în cazul formei de vânzare prin autorecepţie la furnizor (pe răspunderea furnizorului) sau cu delegat al furnizorului.

Frecvente sunt minusurile cantitativ-valorice din pierderi normale (perisabilităţi) sau imputate delegatului. Ele se înregistrează ca ieşiri de mărfuri în corespondenţă cu contul 607 "Cheltuieli cu marfa". Concomitent, în cazul minusului din vina delegatului se înregistrează imputarea:

Presupunând că s-a livrat de către un angrosist unui detailist,

Marfa "A" 1.600 buc. × 100 lei/buc. = 160.000 lei TVA 28.800 lei
Total 188.800 lei

(costul de aprovizionare al mărfii 80 lei/buc.) iar acesta a primit:

1.500 buc. × 100 lei/buc. = 150.000 lei TVA 27.000 lei

constatând un minus de 100 buc. din care 10 buc. perisabilităţi, iar restul din vina delegatului angrosistului. În contabilitatea acestuia vor avea loc următoarele înregistrări:

Pentru livrarea mărfurilor efectiv primite de detailist:

411 "Clienţi"	=	%	177.000
		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor "	150.000
		4427 "TVA colectată"	27.000

BCU "MIHAIL EMINESCU" UNIVERSITY LIBRARY

Pentru descărcarea gestiunii:

1.500 buc. × 80 lei/buc. = 120.000 lei

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	120.000

Pentru minusul din perisabilități:

Ca 10 buc. × 80 lei/buc. = 800 lei

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	800

Pentru diferențele în minus imputate la nivelul prețului de vânzare plus TVA:

Pv	90 buc. × 100 lei/buc.	=	9.000 lei	TVA	1.620 lei
	Total de imputat	=		10.620 lei	
Ca	90 buc. × 80 lei/buc.	=	7.200 lei		

Înregistrarea minusului:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	7.200

şi imputarea minusului:

428 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	10.620
		758 "Alte venituri din exploatare"	9.000
		4427 "TVA colectată"	1.620

3.6. Operații privind constituirea şi utilizarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi creanțelor-clienți

Deprecierea reprezintă constatarea pierderii de valoare a unui activ oarecare din cauze accidentale ale căror efecte nu sunt neapărat ireversibile.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Dacă există riscul de depreciere, vor exista şi **provizioanele pentru depreciere**, care semnifică în contabilitate o **eventualitate activă**, adică constatarea unui risc de diminuare a valorii unui activ.

Deprecierile de activ se referă la:

- scăderea valorii stocurilor;
- deprecierea creanţelor;
- deprecierea titlurilor.

Conturile de provizioane pentru depreciere sunt conturi de dedublare a activului şi care nu pot exista fără existenţa activului. Ele nu au o viaţă proprie ci sunt dependente de elementele care le determină apariţia.

a) **Provizioane pentru deprecierea stocurilor**

La finele exerciţiului, cu ocazia inventarierii, pentru toate deprecierile de stocuri se constituie provizioane pe seama cheltuielilor.

În perioada următoare, la finele fiecărui exerciţiu sau la ieşirea din patrimoniu a bunurilor, provizioanele se suplimentează, diminuează sau anulează.

Conturi folosite:

Contul 397 "Provizioane pentru deprecierea mărfii". Este un cont de pasiv. Se **creditează** cu valoarea provizioanelor constituite pe baza cheltuielilor şi se debitează cu sumele reprezentând reluarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor în rezultatul din exploatare.

Soldul creditor reprezintă valoarea provizioanelor rămase la finele perioadei.

Contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" care se debitează cu:

- valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri şi cheltuieli, dacă privesc exploatarea;
- valoarea provizioanelor pentru deprecierea mărfurilor;
- valoarea provizioanelor constituite pentru creanţe neîncasabile (clienţi dubioşi, rău platnici, aflaţi în litigiu).

Contul se **creditează** la finele perioadei, cu ocazia închiderii conturilor şi calculul rezultatului.

APLICAŢIE:

Se consideră că la finele exerciţiului situaţia stocurilor de mărfuri este următoarea:

valoarea contabilă a stocului	=	500.000 lei
valoarea de inventar	=	470.000 lei
depreciere	=	30.000 lei

Pentru această depreciere se constituie provizioane:

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	397 "Provizioane pentru deprecierea mărfurilor"	30.000

Înregistrarea de constituire a provizioanelor are ca efect reţinerea de către întreprindere a unei părţi din **profitul brut**, care, fără existenţa acestora ar fi majorat profitul net, care putea fi distribuit.

Cuantumul profitului brut reţinut este obligatoriu egal cu valoarea diminuărilor de activ actuale sau previzibile, constatate prin provizioane. Rezultă, astfel, o **reconstituire a activului** nu şi o nouă investiţie pentru întreprindere.

Dacă în cursul exerciţiului viitor riscul dispare, provizioanele, ca elemente ale profitului brut, se pot relua în rezultatul întreprinderii ca devenite disponibile. Înregistrarea contabilă va fi:

397 "Provizioane pentru deprecierea mărfurilor"	=	781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	30.000

Această înregistrare corespunde anulării provizioanelor aferente stocurilor iniţiale, care sunt considerate ca fiind vândute.

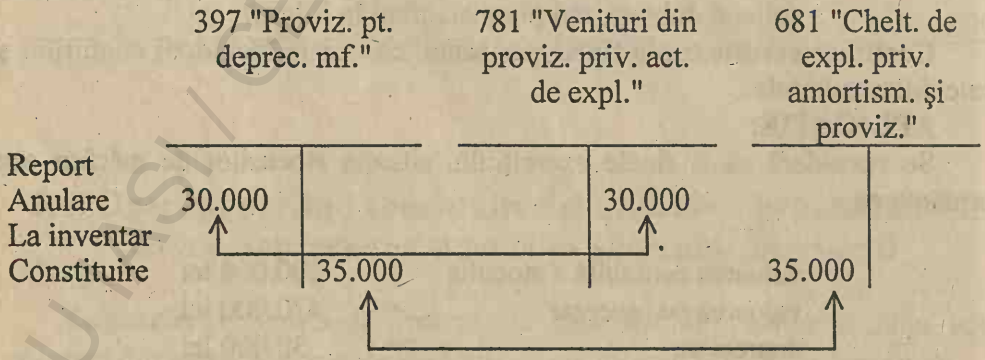
În schimb se vor crea provizioane corespunzătoare stocurilor finale.

EXEMPLU:

Se consideră provizioanele asupra stocului de mărfuri de la începutul exerciţiului de 30.000 lei, pentru un stoc de 500.000 lei.

La închiderea exerciţiului se creează provizioane pentru un stoc de mărfuri de 400.000 lei, în valoare de 35.000 lei.

Situaţia în conturi se prezintă astfel:



D	121 "Profit şi pierdere"		C
Cheltuieli de exploatare		Venituri din exploatare	
Variaţia stocului	100.000 lei		
Cheltuieli cu provizioanele	35.000 lei	Venituri din provizioane	30.000 lei
	Cheltuieli	105.000 lei	

b) **Provizioane privind deprecierea creanţelor**

1. **Crearea provizioanelor**

În cazul apariţiei unui risc asupra unui client prin care apare o incertitudine în recuperarea unor creanţe, clientul în cauză se izolează de restul clienţilor, devenind incert.

În acest sens se utilizează contul de terţi 416 **"Clienţi incerţi sau în litigiu"**.

După constatarea clienţilor ca incerţi, se evaluează riscul şi se constituie provizioanele la nivelul sumei fără TVA.

EXEMPLU:

Un client asupra căruia există o creanţă de 236.000 lei se dovedeşte a fi insolvabil. Se consideră că există riscul de a recupera doar 50% din suma de încasat (TVA 18%). Pentru 50% se constituie provizioane.

a) **Constatarea clienţilor ca incerţi:**

416 "Clienţi incerţi sau în litigiu"	=	411 "Clienţi"	236.000

b) **Calculul şi constituirea provizioanelor:**

suma de încasat	=	236.000 lei
TVA 18% (15,254%)	=	36.000 lei
suma fără TVA	=	200.000 lei
provizioane 50% × 200.000 lei	=	100.000 lei

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	491 "Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi"	100.000

BCU "Ion Creangă" UNIVERSITY LIBRARY

Contul de provizioane funcționează similar celui prezentat la deprecierea stocurilor.

2. **Regularizarea provizioanelor**

Provizioanele create în exercițiul N-1 pot fi reajustate în exercițiul N dacă:

a) a crescut deprecierea sau riscul;
b) s-a diminuat;
c) a rămas neschimbat.

Se procedează astfel:

a) se suplimentează provizioanele prin aceeaşi modalitate cu cea de constituire;
b) o parte a provizioanelor se virează asupra veniturilor din exploatare, financiare sau excepționale în funcție de natura lor;
c) nu se efectuează nici o înregistrare.

3. **Utilizarea provizioanelor**

În momentul regularizării cu clientul se presupune soldarea conturilor: 416 **"Clienți incerți sau în litigiu"** şi 491 **"Provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți"**.

EXEMPLU:

Se menține exemplul inițial şi se consideră că în exercițiul N se recuperează 50% din creanțe:

D	416 "Clienți incerți sau în litigiu "	C
1)	Situația inițială 236.000	
2)	Încasare 50%	118.000
3)	Pentru SD cont 416 se reflectă pierderea din creanțe	118.000

D	781 "Venituri din provizioane"	C
4)	Pentru SC al provizioanelor	100.000

D	491 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți"		C
1)	Situația inițială		100.000
2)	Încasare 50%		
3)	Pentru SD, cont 416 reflectă pierderea din creanțe		
4)	Pentru SC al proviz.	100.000	

D	654 "Pierderi din creanțe"		C
3)	Pentru SD, cont 416 reflectă pierderea din creanțe	118.000	

D	681 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	C
	100.000	

Partea a doua - Teste grilă şi întrebări

Teste grilă

1. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

%	=	401	250.000
371			240.000
378			10.000

a) aprovizionare cu mărfuri;
b) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare;
c) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la cost standard;
d) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA;
e) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului intermitent.

2. Indicaţi formula contabilă corectă privind plusul de marfă la recepție, admis în gestiune:
a) 371 = 607 100.000
b) 371 = 401 100.000
c) 371 = 408 100.000
d) 371 = 5311 100.000
e) 371 = 707 100.000

BCU "CAROL I" UNIVERSITY LIBRARY

3. Dispuneți de următoarele informații privind cumpărarea de mărfuri:

			TVA
marfă "X" 5.000 buc. X 600	=	3.000.000	540.000
marfă "Y" 3.000 buc. X 450	=	1.350.000	243.000
Total marfă	=	4.350.000	783.000
Cheltuieli transport	=	174.000	31.320
Cheltuieli asigurare	=	108.750	19.575
Total factură	=	4.632.750	833.895
Total de plată	=	5.466.645	

Precizați care este costul de achiziție unitar al mărfii "X".

a) 639 lei;
b) 926,55 lei;
c) 870 lei;
d) 683,33 lei;
e) 600 lei.

4. Care dintre formulele contabile enumerate nu este în concordanță cu explicația dată?

a)	371 = 456	400.000	Aducerea de mărfuri ca aport de capital.
b)	607 = 371	20.000	Înregistrarea minusului la recepția mărfurilor.
c)	607 = 401	150.000	Cumpărare de mărfuri în metoda inventarului intermitent.
d)	607 = 371	70.000	Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vîndute.
e)	607 = 371	25.000	Preluarea stocului inițial de marfă.

5. Contabilizarea stocurilor conform metodei inventarului permanent permite:

a) contabilizarea intrărilor şi ieşirilor din stoc la inventar;
b) contabilizarea cumpărărilor de stocuri ca nişte cheltuieli cu stocurile;
c) necontabilizarea ieşirilor din stoc;
d) contabilizarea variației stocului la finele perioadei de gestiune;
e) determinarea stocului, cantitativ şi valoric, în orice moment.

6. În luna septembrie a exercițiului "N" o societate comercială vinde mărfuri unui client fără factură: preț vânzare 500.000 lei, TVA 18%. În luna octombrie a aceluiaşi exercițiu întocmeşte factura: preț de vînzare 600.000 lei, TVA 18%. Să se precizeze care din formulele contabile reflectă corect înregistrarea facturii emise.

a)

411	=	%	708.000
		418	500.000
		701	100.000
		4427	108.000

b)

411	=	%	708.000
		418	590.000
		707	100.000
		4427	18.000
4428	=	4427	90.000

c)

411	=	%	608.000
		418	590.000
		4427	18.000
4428	=	4427	90.000

d)

411	=	%	608.000
		418	500.000
		4427	108.000
4428	=	418	90.000

e)

411	=	%	608.000
		418	590.000
		4427	18.000
4428	=	418	90.000

7. În luna februarie a exercițiului "N" o societate comercială recepționează mărfuri în lipsa facturii: preț cumpărare 170.000 lei, cheltuieli de transport 30.000 lei, TVA 18%. În luna martie primește factura care cuprinde preț cumpărare 200.000 lei cheltuieli transport 40.000 lei, TVA 18 %. Să se precizeze care din formulele contabile reflectă corect înregistrarea facturii primite:

a)

%	=	401	283.200
371			30.000
624			10.000
4426			7.200
408			236.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b)

%	=	401	283.200
371			40.000
4426			7.200
408			236.000
4426	=	4428	36.000

c)

%	=	401	283.200
371			40.000
4426			7.200
408			236.000
4426	=	401	36.000

d)

%	=	401	283.200
371			30.000
624			10.000
4426			7.200
408			236.000
4426	=	408	36.000

e)

%	=	401	283.200
607			30.000
624			10.000
4426			7.200
408			236.000
4426	=	4428	36.000

8. Dispuneți de următoarele informații privind TVA: 100.000 lei TVA de recuperat din luna precedentă; 500.000 lei TVA colectată în luna curentă, 320.000 lei TVA deductibilă aferentă lunii curente, prorata 100. Precizați înregistrările privitoare la regularizarea TVA la sfârșitul lunii curente.

a)

5121	=	4424	100.000
4427	=	%	500.000
		4426	320.000
		4423	180.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b)

4427	=	%	500.000
	=	4426	320.000
		4424	100.000
		4423	80.000

c)

4427	=	%	500.000
		4426	320.000
		4423	180.000
4423	=	4424	100.000

d)

5121	=	4424	100.000
4427	=	%	500.000
		4426	320.000
		4423	180.000
4423	=	5121	180.000

e)

4424	=	4426	100.000
4427	=	%	500.000
		4426	220.000
		4423	280.000

9. O societate de comerț achiziționează un lot de marfă, factura cuprinzînd: marfă "X" 5.000 bucăți, preț de cumpărare 450 lei/bucată, cheltuieli de transport facturate de furnizor 150.000 lei, TVA 18 %. La recepție se constată o lipsă de marfă "X" 800 bucăți, avînd drept cauze: 0,5 perisabilități și restul din vina delegatului propriu, marjă brută 30%, TVA 18%. Precizați înregistrarea privitoare la achiziționarea mărfii cu lipsă la recepție.

a)

%	=	401	2.832.000
371			2.016.000
607			384.000
4426			432.000
428	=	%	570.648
		758	483.600
		4427	87.048

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b)

%	=	401	2.832.000
371			2.400.000
4426			432.000
607	=	371	384.000

c)

%	=	401	2.832.000
371			2.016.000
607			384.000
4426			432.000

d)

%	=	401	2.832.000
371			2.016.000
461			384.000
4426			432.000

e)

%	=	401	2.832.000
371			2.016.000
461			453.120
4426			362.880

10. O societate are în stoc marfă "X" 5.000 bucăți la un cost standard de 560 lei/bucată, diferențe favorabile aferente stocului 56.000 lei. În cursul exercițiului au intrat 3.000 bucăți marfă, cost standard 560 lei/bucată, diferențe nefavorabile 30.000 lei și s-au vîndut 6.000 bucăți, la un preț de vînzare de 700 lei/bucată. Precizați înregistrarea privitoare la diferențele aferente mărfurilor vândute:

a) 378 = 371 19.500
b) 378 = 607 19.500
c) 607 = 378 19.500
d) 378 = 707 19.500
e)

%	=	371	25.000
378			19.500
607			5.500

11. Precizați înregistrarea corectă a aprovizionării cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA, cunoscând că factura furnizorului cuprinde: marfă 6.000 bucăți, preț de cumpărare 1.000 lei/bucată,

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

cheltuieli transport 500.000 lei, TVA 18%, iar societatea practică o marjă brută de 30%:

a)

%	=	401	11.765.780
371			6.500.000
378			2.301.000
4426			1.170.000
4428			1.794.780

b)

371	=	%	9.971.000
		401	6.500.000
		378	1.950.000
		4428	1.521.000
4426	=	401	1.170.000

c)

9.971.000	%	=	%	9.971.000
8.450.000	371		401	7.670.000
1.170.000	4426		378	2.301.000
351.000	4428			

d)

371	=	%	9.971.000
		401	6.500.000
		378	1.950.000
		4428	1.170.000

e)

371	=	%	11.765.780
		401	7.670.000
		378	2.301.000
		4428	1.794.780

12. În condițiile informațiilor de la punctul (11), prețul de vânzare unitar cu TVA este:

a) 1.083,33 lei/bucată;
b) 1.661,83 lei/bucată;
c) 1.408,33 lei/bucată;
d) 1.810 lei/bucată;
e) 1.960,96 lei/bucată.

BCU "I. CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

13. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

5121	=	%	590.000
		419	500.000
		4427	90.000

a) încasarea unui avans în vederea vânzării de mărfuri;
b) încasarea unui avans în vederea prestării unor servicii;
c) încasarea unui avans pentru executarea unei lucrări;
d) încasarea în avans a sumei de 500.000 lei, din care TVA 90.000 lei, pentru efectuarea unei vânzări;
e) încasarea unui avans în sumă de 500.000 lei.

14. Indicați formula contabilă corectă privind recepția unui lot de marfă cu o lipsă nesoluționată și una imputabilă, în metoda inventarului intermitent:

a)

%	=	401	708.000
371			450.000
607			50.000
473			100.000
4426			108.000

b)

%	=	401	708.000
371			450.000
607			50.000
473			100.000
4426			90.000
4428			18.000

c)

%	=	401	708.000
607			500.000
473			100.000
4426			108.000

d)

%	=	401	708.000
607			500.000
473			100.000
4426			90.000
4428			18.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e)

%	=	401	708.000
607			450.000
473			100.000
461			50.000
4426			18.000

15. O societate de comerț vinde 10.000 bucăți marfă la un preț de vânzare 800 lei/bucată, cheltuieli transport în contul clientului 500.000 lei, TVA 18%. La încasarea creanței de la client înainte de scadență se acordă un scont de 2%. Suma scontului este:

a) 200.600 lei;
b) 170.000 lei;
c) 160.000 lei;
d) 188.800 lei;
e) 198.800 lei.

16. În condițiile datelor de la punctul (15) precizați înregistrarea contabilă privind acordarea scontului:

a)

667	=	411	200.600

b)

%	=	411	200.600
667			170.000
4427			30.600

c)

667	=	411	160.000

d)

%	=	411	188.800
667			160.000
4427			28.800

e)

%	=	411	198.800
667			168.475
4427			30.325

Întrebări

1. Cum se determină marja brută aferentă mărfurilor intrate în metoda inventarului permanent la preț de vânzare? Dar marja bruță aferentă mărfurilor vândute?

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. Cum se determină costul de achiziție al mărfurilor vândute în metoda inventarului permanent la cost standard? Dar marja brută aferentă vânzării?

3. Ce semnificație are diferența de preț în metoda inventarului permanent la preț de vânzare?

4. În ce post bilanțier se regăsește TVA aferentă stocului de marfă, în metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA? Dar marja brută aferentă stocului?

5. Se pot urmări distinct reducerile de preț cu caracter comercial, acordate odată cu marfa? Dacă da, care este soluția?

6. La ce valoare se reflectă stocul de marfă în bilanț și cum se determină aceasta?

- în metoda inventarului permanent la cost de achiziție;
- în metoda inventarului permanent la cost standard;
- în metoda inventarului permanent la preț de vânzare, cu sau fără TVA;
- în metoda inventarului intermitent.

7. Cum se determină costul de achiziție al mărfurilor intrate, la o societate neplătitoare de TVA?

8. În ce constă diferența dintre marfa scutită de TVA și marfa cu TVA cotă zero?

9. Cum se soluționează în contabilitate lipsa de marfă la recepție, datorată delegatului propriu? Dar plusul admis în gestiune?

10. Ce înregistrări contabile determină un refuz de plată parțial sau total din partea clientului? Dar în contabilitatea acestuia?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

O societate de comerț are în stoc o marfă "X" 4.000 bucăți la cost de achiziție 550 lei/bucată. În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni economico-financiare.

a) Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând: marfă "X" 2.000 bucăți preț de cumpărare 500 lei/bucată, TVA 18%, cheltuieli transport 120.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de 100 bucăți marfă, având drept cauze 0,5% perisabilități, iar restul din vina delegatului propriu (marja brută practicată de agentul economic este de 25%).

b) La cererea furnizorului se emite un efect de plată.

c) Se vând 5.000 bucăți marfă, la un preț de vânzare calculat, știind că marja brută pentru marfa "X" este de 25%, iar costul de achiziție al mărfii vândute se determină prin procedeul FIFO.

d) La încasarea prin virament, a creanței înainte de scadență se cedează clientului un scont de 2%.

e) Aprovizionare cu marfă în condiția loco unitate primitoare, factura cuprinzând: marfă "X" 5.000 bucăți, preț de cumpărare 600 lei/bucată, remiză de cantitate 5%, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 200 bucăți care se admit în gestiune.

f) La o dată ulterioară, se primește factura pentru plusul acceptat. Aceasta cuprinde 200 bucăți, preț de cumpărare 600 lei/bucată, TVA 18%.

g) Se vând 3.000 bucăți marfă "X" la prețul de vânzare al pieței de 700 lei/bucată. Clientul constată 50 bucăți. necorespunzătoare calitativ și le refuză la plată, preluându-le temporar în custodie. La primirea refuzului se întocmește factura în roșu pentru marfa refuzată.

Se cere:

* Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, în metoda inventarului permanent la cost de achiziție, în două situații:
  - agentul economic este plătitor de TVA;
  - agentul economic nu este plătitor de TVA.
* Închiderea exercițiului, determinarea marjei brute aferente vânzărilor de marfă și regularizarea TVA.

Aplicația nr. 2

O societate de comerț are în stoc o marfă "X" 3.500 bucăți din care 2.500 la cost de achiziție de 480 lei/bucată și 1.000 la 485 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc operațiile:

1. Se achită prin virament un avans pentru cumpărare de marfă în sumă de 354.000 lei, din care TVA 18%.
2. Se achiziționează un lot de marfă, factura cuprinzând:

marfă "X" 1.000 bucăți x 440 lei/bucată	=	440.000	79.200
cheltuieli transport		50.000	9.000
Total factură		490.000	88.200
Avans decontat		–300.000	–54.000
		190.000	34.200
Total de plată		224.200	

3. La achitarea înainte de scadență a datoriei rămase, se primește un scont de 3%.
4. Se încasează de la un client suma de 500.000 lei, TVA 18%, în vederea vânzării de mărfuri.
5. La termenul prevăzut se vinde:

			TVA
marfă "X" 2.000 bucăți x 600 lei/bucată	=	1.200.000	216.000
Avans decontat		–500.000	–90.000
Total factură		700.000	126.000
Total de încasat		826.000	

Costul de achiziție al mărfii vândute se calculează prin procedeul LIFO.

6. La cerere, se primește de la client un efect de comerț pentru creanța neâncasată.
7. La scadență, se depune efectul la bancă spre încasare.
8. Se expediază unui client, în baza avizului de însoțire, 1.500 bucăți marfă "X", preț de vânzare 620 lei/bucată.
9. La o dată ulterioară se întocmește factura pentru marfa deja livrată.

Se cere:

a) Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, în metoda inventarului permanent la cost de achiziție.
b) Închiderea exercițiului, determinarea marjei brute din vînzare.
c) Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 3

Societatea de comerț "Actual-com" are în stoc o marfă "Y" 10.000 bucăți, la un cost de achiziție 850 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Se deschide un acreditiv în sumă de 10.000.000 lei, în favoarea societății "Stilcom".
2. Se primesc mărfuri de la societatea "Stilcom", factura cuprinzând:

			TVA
Marfă "X" 6.000 bucăți x 500 lei/bucată	=	3.000.000	540.000
Marfă "Y" 7.500 bucăți x 800 lei/bucată	=	6.000.000	1.080.000
Cheltuieli transport		360.000	64.800
Total factură		9.360.000	1.684.800
Total de plată		11.044.800	

La recepție se constată un plus la marfa "X" de 1.000 bucăți, care nu se admit în gestiune. Temporar, acesta se preia în custodie.

3. Se depun documentele în bancă și se efectuează decontarea.
4. Se vând societății "Novacom" (neplătitoare de TVA) mărfuri în condiția loco unitate furnizoare, astfel: marfă "X" 5.000 bucăți și marfă "Y" 12.000 bucăți. Prețul de vînzare se calculează cu o marjă brută de 30%. Se refacturează totodată cheltuieli de transport, conform facturii cărăușului, de 550.000 lei, TVA 18%.
5. Decontarea creanțelor din vânzare se face pe baza unui efect de comerț, depus apoi în bancă și încasat la termen.

Se cere:

a) Înregistrarea operațiilor cu marfă, în contabilitatea celor trei societăți.
b) Efectuarea decontărilor între cei trei parteneri.
c) Regularizarea TVA-ului la cele trei societăți și decontarea lui cu statul.

Aplicația nr. 4

O societate de comerț are în stoc o marfă "Z" 4.500 bucăți la un cost standard de 760 lei/bucată. Întregul stoc a fost achiziționat la un cost de achiziție de 754,75 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni:

1. Aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând: marfă "X" 3.000 bucăți, preț de cumpărare 720 lei/bucată, TVA 18%, cheltuieli de transport 172.400 lei, TVA 18%, bonificație 1%.
2. Aprovizionare cu marfă "X" 1.000 bucăți, preț de cumpărare 700 lei/bucată, cheltuieli transport 60.000 lei, TVA 18%.
3. Vânzare de mărfuri, factura conținând: marfă "X" 6.000 bucăți, preț de vânzare 950 lei/bucată, bonificație 0,5%, TVA 18%.
4. La încasarea facturii înainte de scadență, se cedează clientului un scont de 1%.
5. Aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând marfă "X" 5.000 bucăți, în condiția loco unitate primitoare, preț de cumpărare 740 lei/bucată.
6. Vânzare de marfă 4.000 bucăți la preț de vânzare 980lei/bucată, TVA 18%.
7. Ulterior vânzării se cedează clientului o bonificație de 1%.

Se cere:

a) Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, pentru marfă utilizându-se metoda inventarului permanent la cost standard.

b) Determinarea marjei brute din vânzare.
c) Evaluarea stocului de marfă la închiderea exercițiului pentru bilanț.
d) Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 5

O societate de comerț efectuează în cursul exercițiului următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Se achită în numerar, unui furnizor, un avans pentru cumpărare de mărfuri 1.500.000 lei, TVA 9%.
2. La termenul prevăzut se cumpără mărfuri, factura cuprinzând:

			TVA 9%
Marfă "X" 2.000 bucăți x 250 lei/bucată	=	500.000	45.000
Bonificație 2%		10.000	900
Preț de vânzare redus		490.000	44.100
Marfă "Y" 5.000 bucăți x 460 lei/bucată	=	2.300.000	207.000
Total marfă		2.790.000	251.100
Avans decontat		–1.500.000	–135.000
Valoare nedecontată		1.290.000	116.100
Total de plată		1.406.100	

Factura cărăușului cuprinde cheltuieli transport 139.500 lei, TVA 18%. Ea se achită imediat, în numerar. Costul standard al mărfurilor a fost fixat astfel: marfa "X" 260 lei/bucată, iar pentru marfa "Y" 480 lei/bucată.

3. Se expediază unui client, pe baza avizului de însoțire 4.000 bucăți marfă "Y", preț de vânzare 650 lei/bucată. La negocierea ulterioară cu clientul, se facturează marfa vândută astfel: 4.000 bucăți, preț de vânzare 650 lei/bucată, remiză de revânzare 2%, TVA 9%.
4. Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând marfă "X" 4.000 bucăți, preț de cumpărare 250 lei/bucată, TVA 9%.
5. La achitarea facturii, înainte de scadență, se obține un scont de 4%.
6. Se vând 5.000 bucăți marfă "X", preț de vânzare 400 lei/bucată, TVA 9%.
7. Se încasează creanța de la punctul 6 prin virament.

Se cere:

a) Înregistrarea operațiilor economico-financiare din cursul exercițiului, pentru marfă utilizându-se metoda inventarului permanent la cost standard.

b) Determinarea marjei brute din vânzare.
c) Evaluarea stocului de marfă la închiderea exercițiului pentru bilanț.
d) Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 6

O societate are în stoc o marfă "Z" 10.000 bucăți, preț de vânzare 300 lei/bucată, marjă brută 30%.

În cursul exercițiului au loc operațiile:

1. Aprovizionare cu marfă 11.000 bucăți, preț de cumpărare 220 lei/bucată, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de marfă datorată furnizorului de 1.000 bucăți. Marja brută se menține 25%.
2. La plata datoriei înainte de scadență se primeşte un scont de 2%.
3. Vânzare de mărfuri 15.000 bucăți, la un preț de vânzare calculat prin procedeul LIFO, TVA 18%.
4. La marfa rămasă în stoc se reduce prețul de vânzare cu 5%.
5. Aprovizionare cu marfă 15.500 bucăți, preț de cumpărare 200 lei/bucată, TVA 18%, cheltuieli transport achitate dintr-un avans spre decontare 387.500 lei, TVA 18%. La recepție se constată un minus nesoluționat de 500 bucăți.
6. Vânzare de mărfuri 16.000 bucăți, la un preț de vânzare calculat prin procedeul LIFO, TVA 18%.

Se cere:

a) Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, pentru cele cu mărfuri utilizându-se metoda inventarului permanent la preț de vânzare.
b) Determinarea marjei brute din vânzare, prin trei procedee.
c) Determinarea costului de achiziție pentru marfa rămasă în stoc.
d) Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 7

O societate de comerț are în subordine un depozit de repartizare şi un magazin.

În depozit se află în stoc: marfă "X" 3.000 bucăți la cost de achiziție 800 lei/bucată şi marfă "Y" 5.000 Kg la cost de achiziție 960 lei/Kg.

În magazin se află în stoc mărfuri în valoare de 6.500.000 lei, marjă brută medie 28%.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În cursul exercițiului au loc operațiile:

1. Aprovizionarea depozitului cu:

			TVA
marfă "X" 2.000 bucăți x 750 lei/bucată	=	1.500.000	135.000
marfă "Y" 6.000 Kg x 900 lei/Kg	=	5.400.000	486.000
marfă "Z" 4.000 Kg x 850 lei/Kg	=	3.400.000	612.000
Total marfă		10.300.000	1.233.000
Cheltuieli transport		206.000	37.080
Total factură		10.506.000	1.270.080
Total de plată		11.776.080	

2. Din depozit se transferă în magazin: marfă "X" 4.000 bucăți, marja brută 25%, marfă "Z" 3.000 Kg, marja brută 30%.
3. Se vând prin magazin mărfuri în valoare de 4.500.000 lei, cu TVA 18% şi 3.250.000 lei, cu TVA 9%.
4. Aprovizionarea directă a magazinului cu marfă "W" 7.000 cutii, preț de cumpărare 480 lei/cutie, TVA 18%. Cheltuielile de transport în sumă de 140.000 lei, TVA 18%, se achită în numerar. La recepția mărfii se constată o eroare de calcul a valorii ei în minus 60.000 lei, TVA 18%. Se solicită furnizorului supliment de factură pentru diferența valorică. Marja brută aferentă mărfii "W" este 22%.
5. Se transferă din depozit în magazin 8.000 Kg marfă "Y", marjă brută 35%.
6. Se vând prin magazin mărfuri în valoare de 5.500.000 lei, TVA 18%.
7. Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute în cursul exercițiului.

Se cere:

a) Înregistrarea operațiilor economico-financiare din cursul exercițiului, pentru marfă utilizându-se, la depozit, metoda inventarului permanent la cost de achiziție, iar la magazin, metoda inventarului permanent la preț de vânzare.
b) Determinarea marjei brute aferentă mărfurilor vândute.
c) Determinarea costului de achiziție al întregului stoc de marfă rămas în cadrul societății.
d) Regularizarea TVA.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicația nr. 8

O societate de comerț are în stoc o marfă "X" 10.000 bucăți la preț de vânzare cu TVA de 885 lei/bucată, TVA 18%, marjă brută 25%.

În cursul exercițiului au loc operațiile:

1. Aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând:

			TVA
marfă "X" 4.000 bucăți x 575 lei/bucată	=	2.300.000	414.000
marfă "Y" 6.000 Kg x 1.000 lei/Kg	=	6.000.000	1.080.000
Total marfă		8.300.000	1.494.000
Cheltuieli transport		332.000	59.760
Total factură		8.632.000	1.553.760

La recepție se constată:

- o lipsă de 100 Kg marfă "Y", datorată cărăușului;
- 1.000 bucăți necorespunzătoare calitativ, pentru care se primește ulterior o bonificație de 10%, TVA 18%.

Marja brută se menține 25%.

2. Vânzare de mărfuri, încasându-se în numerar de la consumatorii finali 14.750.000 lei, la preț de vânzare cu TVA.
3. Se descarcă gestiunea pentru marfa vândută.
4. Se recepționează în lipsa facturii marfă "Y" de la același furnizor, 4.000 bucăți. La o dată ulterioară, în cursul aceleiași luni, se primește factura care cuprinde:

			TVA
marfă "Y" 4.000 bucăți x 1.000 lei/bucată	=	4.000.000	720.000
Cheltuieli transport		180.000	32.400
Total factură		4.180.000	752.400

5. Vânzare de mărfuri cu încasarea imediată, în numerar, a sumei de 7.080.000 lei, la preț de vânzare cu TVA.
6. Se descarcă gestiunea pentru marfa vândută.
7. La închiderea exercițiului se primește de la furnizor o risturnă de 5% pentru aprovizionările cu marfă din cursul exercițiului, TVA 18%.

Se cere:

a) Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, pentru mărfuri aplicându-se metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA.

BCU CENTRALĂ UNIVERSITARĂ

b) Determinarea marjei brute aferente mărfurilor vândute.
c) Calculul costului de achiziție pentru marfa rămasă în stoc la închiderea exercițiului. Să se specifice în ce post de bilanț se regăsește TVA-ul aferent stocului.
d) Regularizarea TVA-ului și decontarea lui cu statul; întocmirea decontului pentru TVA.

Aplicația nr. 9

Societatea "Albatros-com" are în stoc la deschiderea exercițiului marfă "X" 10.000 bucăți, la un cost de achiziție 600 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc operațiile:

1. Aprovizionare cu marfă "Y" 6.000 Kg, preț de cumpărare 725 lei/Kg, cheltuieli de transport 450.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de 1.000 Kg marfă, din vina delegatului propriu (preț de vânzare al mărfii 1.000 lei/Kg).
2. Vânzare de mărfuri, încasându-se 6.490.000 lei la preț de vânzare cu TVA.
3. Aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând:

			TVA
marfă "X" 2.000 bucăți x 550 lei/bucată	=	1.100.000	198.000
marfă "Y" 3.000 Kg x 780 lei/Kg	=	2.340.000	421.200
Total marfă		3.440.000	619.200
Cheltuieli transport		172.000	30.960
Total factură		3.612.000	650.160
Total de plată		4.262.160	

4. Vânzare de mărfuri, încasându-se în numerar 4.720.000 lei, la preț de vânzare plus TVA.
5. La închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii, se constată în stoc marfă "X" 2.000 bucăți și marfă "Y" 6.400 Kg, care se evaluează la costul de achiziție al ultimului lot intrat.

Se cere:

a) Înregistratrea operațiilor cu marfă în metoda inventarului intermitent.
b) Determinarea marjei brute din vânzarea mărfurilor.
c) Regularizarea TVA.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicația nr. 10

O societate de comerț are în stoc o marfă "Z" 5.000 bucăți, la un cost de achiziție 800 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc operațiile:

1. Acordarea unui avans furnizorului pentru cumpărarea de marfă știind că suma achitată este de 708.000 lei, din care TVA 18%.
2. Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând:

			TVA
marfă "Z" 1.000 bucăți x 825 lei/bucată	=	825.000	1.485.000
Avans decontat		–600.000	–108.000
Rest nedecontat		225.000	40.500
Total de plată		265.500	

3. Vânzare de marfă 4.000 bucăți la prețul pieții de 1.150 lei/bucată. În contul creanței client se primește un efect de comerț, care se depune la bancă și se încasează la termen.
4. Aprovizionare cu marfă 3.500 bucăți, preț de cumpărare 810 lei/bucată, cheltuieli transport 70.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 500 bucăți marfă care se admit în gestiune.
5. Vânzare de mărfuri 3.000 bucăți la prețul pieții de 1.200 lei/bucată.
6. La închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii mărfurilor se constată în stoc 3.000 bucăți, care se evaluează la costul de achiziție al ultimului lot intrat.

Se cere:

a) Înregistrarea operațiilor economico-financiare din cursul exercițiului, pentru mărfuri utilizându-se:
   - metoda inventarului intermitent și
   - metoda inventarului permanent la cost de achiziție.

   Rezolvarea se va face în două situații:
   ⇒ societatea de comerț este plătitoare de TVA;
   ⇒ societatea de comerț nu este plătitoare de TVA.
b) Determinarea marjei brute din vânzarea mărfurilor.
c) Regularizarea TVA, atunci când societatea este plătitoare de TVA.

BCU IASI CENTRU UNIVERSITAR LIBRARY

Aplicația nr. 11[1]

În anexa 3.1. dispuneți de un set de documente privitoare la operații de cumpărare -vânzare a mărfurilor, cuprinzând:

- 3.1.1. contract de vânzare-cumpărare;
- 3.1.2. graficul de livrări al lunii curente;
- 3.1.3. facturile de cumpărare a mărfii, ordinele de plată, facturile de acordare a sconturilor și situația de determinare a penalităților pentru plata cu întârziere a datoriilor către furnizor;
- 3.1.4. centralizatorul bonurilor emise de casa de marcat, în luna curentă.

Se cere:

a) Înregistrarea tuturor operațiilor economico-financiare rezultate din documentele anexate, în contabilitatea ambilor parteneri: "Stil-com" și "Select-com".

b) Determinarea cifrei de afaceri, a costului de achiziție și a marjei brute aferente mărfurilor vândute la societatea "Select-com".

[1] Notă: datele care lipsesc din documentele primare se vor calcula și completa de rezolvitor.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Anexa 3.1.1.

CONTRACT DE VÂNZARE-CUMPĂRARE DE MARFĂ
(CONTRACT DE FURNIZARE MARFĂ)
Nr. 57

I. PĂRȚILE CONTRACTANTE

Acest contract se încheie între:

1. S.C. STIL COM SRL, persoană juridică română cu sediul în Ploieşti, str. Macilor, bl. 105, sc. B, parter, apt. 1, județ Prahova, înmatriculată în Registrul Comerțului sub nr. J40/37115/1995, reprezentată legal prin IONESCU CORNEL în calitate de administrator, menționată mai jos FURNIZOR

ŞI

2. S.C. SELECT COM SRL, persoană juridică română cu sediul în Bucureşti, Str. Delea Nouă, nr. 101, sector II, înmatriculată în Registrul Comerțului Bucureşti sub nr. J40/78120/1994, reprezentată legal prin CORNESCU MIHAI, în calitate de director general, menționată mai jos BENEFICIAR - în vederea realizării unor profituri ritmice şi a eliminării riscurilor comerciale, precum şi pentru satisfacerea cerințelor de pe piața românească cu produse alimentare de o înaltă calitate, cu o prezentare comercială competitivă.

II. OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract constă în furnizarea şi, respectiv cumpărarea de carne şi preparate din carne la prețuri negociate de părți în valoare de până la 5.000.000 lei/săptămână. Cantitățile de carne şi preparate din carne se vor stabili prin grafice lunare ce se vor întocmi de BENEFICIAR de comun acord cu FURNIZORUL şi vor cuprinde întreaga valoare a acestora. Graficele vor constitui anexă la prezentul contract.

III. TERMENE DE PLATĂ ŞI MODALITĂȚI DE PLATĂ

Plata produselor se face prin virament sau în numerar în termen de 15 zile calendaristice de la fiecare livrare. În cazul în care BENEFICIARUL achită înainte de scadență suma datorată, FURNIZORUL va acorda un scont de 4% din valoarea achitată. Neplata în termen a produselor livrate atrage penalități de 0,25% pentru fiecare zi de întârziere, calculate la suma ce face obiectul neplății sau plății cu întârziere.

IV. OBLIGAȚIILE PĂRȚILOR

1. Obligațiile FURNIZORULUI

1.1. FURNIZORUL se obligă să vândă BENEFICIARULUI produsele specificate la punctul II al prezentului contract, în calitatea şi ritmicitatea prevăzute în graficele de livrare.

1.2. FURNIZORUL se obligă să livreze produsele "franco depozitul său" în zilele şi orele specificate în graficele de livrare.

1.3. FURNIZORUL garantează pe BENEFICIAR pentru viciile calitative ale produselor specificate şi pentru respectarea legislației de punere în circuitul comercial a acestor produse. FURNIZORUL se obligă să livreze carnea conform normelor sanitare în vigoare. Produsele din carne vor fi ambalate corespunzător standardelor în vigoare şi vor purta etichete pe care se va specifica termenul de garanție. Pentru toate produsele FURNIZORUL va pune la dispoziție certificatele de calitate a mărfurilor. La cererea BENEFICIARULUI exprimată în scris poate executa contra cost o ambalare specială.

1.4. Produsele care vor fi găsite de BENEFICIAR necorespunzătoare standardelor specifice vor fi refuzate FURNIZORULUI şi înlocuite de către acesta sau scăzute la plată.

2. Obligațiile BENEFICIARULUI

2.1. BENEFICIARUL se obligă să preia mărfurile stabilite în grafice, raportat la ritmicitatea desfacerilor şi să plătească prețul stabilit la punctul II al prezentului contract.

2.2. Recepția produselor livrate se face prin delegații BENEFICIARULUI atât cantitativ cât şi calitativ, în baza cantităților înscrise în factura întocmită de FURNIZOR în 3(trei) exemplare, din care unul pentru BENEFICIAR. Acesta este obligat să certifice cantitățile recepționate, prin semnătură şi ştampilă. Produsele care nu îndeplinesc condițiile de calitate reglementate de normele interne vor fi refuzate de BENEFICIAR.

2.3. BENEFICIARUL se obligă să plătească prețul mărfurilor în termen de 15 zile de la recepționarea acestora, prin dispoziție de plată sau în numerar, beneficiind de facilități sau, dimpotrivă fiind sancționat conform prevederilor de la punctul III.

Întârzierile repetate la plată îndreptățesc FURNIZORUL să denunțe contractul, fără punere în întârziere.

2.4. BENEFICIARUL se obligă să nu comercializeze produse cu termen de garanție expirat.

2.5. BENEFICIARUL se obligă să înştiinţeze în scris pe FURNIZOR în legătură cu orice schimbare de sediu sau încetare ori suspendare a activităţii magazinului/centrului de vânzare sub sancţiunea denunţării contractului şi a plăţii de daune-interese.

2.6. BENEFICIARUL nu are dreptul să cesioneze unor terţe persoane drepturile şi obligaţiile rezultate din prezentul contract fără aprobarea prealabilă a FURNIZORULUI.

V. MODIFICAREA GRAFICELOR REFERITOARE LA PRODUSELE SPECIFICATE ŞI A PREŢURILOR

Modificarea unilaterală a graficelor referitoare la produsele specificate sau modificarea valorii stabilite la punctul II nu este permisă. Aceste modificări se vor face cu acordul FURNIZORULUI, fără ca restul contractului să se considere modificat.

VI. TERMENUL CONTRACTULUI

Prezentul contract se consideră încheiat pentru o perioadă de un an, perioadă care curge de la data semnării prezentului. El este valabil pe perioada stipulată până când:

a) perioada contractuală expiră şi nu este reînnoită cu cel puţin o lună înaintea expirării;
b) BENEFICIARUL denunţă contractul cu condiţia unui preaviz de 30 zile calendaristice;
c) FURNIZORUL reziliază contractul, cu efect imediat, din cauza încălcării de către BENEFICIAR a uneia dintre prevederile prezentului contract.

VII. LITIGII

Orice litigiu izvorât din neexecutarea sau executarea necorespunzătoare a obligaţiilor contractuale va fi rezolvat pe cale amiabilă. În caz contrar competenţa revine instanţei în a cărei rază teritorială îşi are sediul FURNIZORUL.

VIII. CLAUZE SPECIALE

1. Pe perioada derulării acestui contract BENEFICIARUL nu va achiziţiona produse de tipul celor oferite de FURNIZOR de la terţe persoane fizice sau juridice.

2. Modificările sau adăugirile la acest contract sunt valabile numai în scris, cu semnătura reprezentanţilor autorizaţi ai părţilor.

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Toate înştiinţările referitoare la prezentul contract trebuie trimise prin scrisoare recomandată, telex sau telefax la adresele indicate mai sus.

4. Prezentul contract constituie titlu executoriu pentru preţ şi despăgubiri.

Prezentul contract a fost încheiat azi ..... în două exemplare, câte unul pentru fiecare parte.

FURNIZOR
S.C. STIL COM SRL
prin reprezentant

BENEFICIAR
S.C. SELECT COM SRL
prin reprezentant

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Graficul de livrări al lunii curente

Cuprinzând cantităţile livrate săptămânal în ziua de joi a săptămânii:

Denumire produs	Cant.	Cal.	Preţuri limită negociate
Parizer curcan	20 Kg.	I	16.170 lei/Kg
Parizer pui	15 Kg.	I	12.500 lei/Kg
Parizer simplu	30 Kg.	I	11.850 lei/Kg
Kaiser	17 Kg.	super	9.870 lei/Kg
Muşchi	8 Kg.	super	25.100 lei/Kg
Salam Victoria	14 Kg.	I	18.000 lei/Kg
Salam cu şuncă	16 Kg.	I	20.200 lei/Kg
Carcasă porc	300 Kg.	I	8.965 lei/Kg

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Anexa 3.1.3.

Furnizor STIL COM S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. ord. registru com. /an J40/37115/95
Nr. de înregistrare fiscală R 40257
Localitatea Ploieşti
Judeţul Prahova
Contul 046507081
Banca BCR Ploieşti

FACTURA

Seria Bk 4333251 B

Nr. factură 415
Data (ziua, luna, anul) 2.10.1997
Nr. aviz însoţirea mărfii

Cumpărător SELECT COM S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. de înregistrare fiscală R 6112140
Localitatea Bucureşti
Judeţul Sector II
Contul 46587244
Banca BCR

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor		Cantitatea	Preţ unitar (fără TVA) – lei –	Valoarea – lei –	Valoare T.V.A. – lei –
0	1	2	3	4	5 (3 x 4)	6
1.	Carcasă porc	Kg.	300	8.940	2.682.000	241.380
2.	Parizer curcan	Kg.	20	16.150	323.000	29.070
3.	Parizer simplu	Kg.	30	11.800	354.000	31.860
4.	Parizer pui	Kg.	15	12.500	187.500	16.875
5.	Kaiser	Kg.	17	9.850	167.450	15.071
6.	Muşchi	Kg.	8	25.100	200.800	18.072
7.	Salam Victoria	Kg.	14	18.000	252.000	22.680
8.	Salam şuncă	Kg.	16	20.200	323.200	29.088
	Bonificaţie salam şuncă 5%				16.160	1.454
				Total	4.473.790	402.642

Semnătura şi ştampila furnizorului

Date privind expediţia
Numele delegatului NISTOR ION
mijlocul de transport auto
nr. PH 10 BIC
Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de 2.10.1997 ora 10
Semnăturile

Semnătura de primire

Total de plată (col. 5 + col. 6) 4.876.432

14-4-10 A. 1/12 A. 12

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Furnizor Transcom S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. ord. registru com. /an J40/12120
Nr. de înregistrare fiscală R 724531
Localitatea București
Județul Sector I
Contul
Banca

FACTURA

Seria Bk 8333451 B

Nr. factură 201
Data (ziua, luna, anul) 2.10.1997
Nr. aviz însoțirea mărfii

Cumpărător SELECT COM S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. de înregistrare fiscală R 6112140
Localitatea București
Județul Sector II
Contul 46587244
Banca BankCoop

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor		Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) – lei –	Valoarea – lei –	Valoare T.V.A. – lei –
0	1	2	3	4	5 (3 x 4)	6
1.	Servicii transport	T- km			225.000	40.500

Semnătura și ștampila furnizorului

Date privind expediția
Numele delegatului NISTOR ION
mijlocul de transport auto
nr. PH 10 BIC
Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de 2.10.1997 ora
Semnăturile

Total	225.000	40.500

Semnătura de primire

Total de plată (col. 5 + col. 6) 265.500

14-4-10 A. 1/12 A. 12

STIL COM
S.R.L.
Ploieşti

CERTIFICAT DE CALITATE

Nr. 6004/1997

În conformitate cu prevederile legale privind răspunderea pentru calitatea produselor livrate se atestă că produsele livrate la data de 02.10.1997. cu factura nr. .....415/97....., beneficiar ..SELECT COM..... îndeplinesc parametrii de calitate specificaţi în buletinele de analiză.

Denumire marfă	Spec. int.	Bulet. anal.	Depozitare Temp.	Depozitare Umiditate	Perioada de garanţie
Carne şi preparate din carne	11/95	303-316	–18°C	80%	6 luni

Prezentul certificat atestă legal că produsele corespund scopului pentru care au fost realizate şi se încadrează în parametrii de calitate prevăzuţi.

Datele de fabricaţie sunt cele prevăzute pe etichete.

Şef punct desfacere,

semnătura
ştampila

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

UNITATEA SELECT COM S.R.L.

NOTĂ INTRARE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DIFERENȚE

U	O.P.P.A.D.	Număr document	DATA Z	L	A	Cod furnizor	Cod primitor	Nr. contract comandă				Nr. factura aviz exp.	Cont creditor	Nr. poz.
1	2	3	4	5	6	7	8		9			10	11	12
								57				415	401	

Subsemnații, membrii comisiei de recepție, am procedat la recepționarea valorilor materiale furnizate de STIL COM S.R.L. din Ploiești cu auto nr. PH 10 BIC, documente însoțitoare factura nr. 415, certificat de calitate 6004/97 constatându-se următoarele:

	Denumirea materialelor, ambalajelor și materialelor refolosibile din dezambalare	Cantitate	Valoare marfă	T.V.A. 9%	Total	Marjă brută 15%	T.V.A.	Total	Preț unitar
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Carcasă porc	302,0							
2.	Parizer curcan	20,0							
3.	Parizer simplu	30,0							
4.	Parizer pui	14,0							
5.	Kaiser	17,0							
6.	Mușchi	8,5							
7.	Salam Victoria	17,0							
8.	Salam șuncă	15,5							

Comisia de recepție				Primit în gestiune		
Numele și prenumele	Semnătura	Numele și prenumele	Semnătura	Data	Numele și prenumele	Semnătura
Neacșu Ion		Dragu Victoria		2.10.1997	Voicu Vlad	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Diferenţe la recepţie

Nr. crt.	Denumirea mărfurilor	U.M.	Diferenţe ±			Cauze
			Cantitate	Ca/u	Valoare	
1.	Carcasă porc	kg.	+2,0			admis în gestiune
2.	Parizer pui	kg.	–1,0			perisabilităţi 2%
3.	Muşchi	kg.	+0,5			admis în gestiune
4.	Salam Victoria	kg.	+3,0			admis în gestiune
5.	Salam şuncă	kg.	–0,5			perisabilităţi 2%

Concluziile comisiei de recepţie: minusurile care depăşesc pierderile normale se impută delegatului propriu

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Față

ORDIN DE PLATĂ Nr. 2 0 5 PLĂTIȚI 4.876.432 LEI ADICĂ

patru milioane opt sute șaptezeci și șase mii patru sute treizeci și doi

PLĂTITOR: SELECT COM

LEI CĂTRE BENEFICIAR: STIL COM

PRIMIREA/ACCEPTAREA:

COD FISCAL: R 61 12 140 DEN CONT

46 58 72 44

DE LA BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ S.A.

L.S.

SEMNĂTURA

R A

IN CONT

046 50 70 81

LA ADRESA BANCA B.C.R. Ploiești

REPREZENTÂND c-v factura nr. 415/02.10.1997

L.S.

VEȚI PLĂTI NUMAI PRIN LA DATA DE

SEMNĂTURA PLĂTITORULUI DATA EMITERII EXP.

P 24.10.1997

Verso

INTERMEDIARI		MENȚIUNI
Compensabil la: L.S. Semnătura C	1 Banca Unitatea Data acceptării Semnătura L.S.	
2 Banca Unitatea Data acceptării Semnătura L.S.	3 Banca Unitatea Data acceptării Semnătura L.S.	

BCU IASI UNIVERSITY LIBRARY

Față

CALCULUL PENALITĂȚILOR PENTRU ÎNTÂRZIEREA PLĂȚILOR

STIL COM
S.R.L. - Ploiești
(Unitatea și adresa)

Nr. 180 data 24.10.97
Către,
.....

Vă comunicăm penalitățile la facturile achitate cu întârziere, calculate conform Legii 3/1979 art. 47 pct. 5 și 6 pentru a fi verificate de dvs. și a dispune plata pe bază de dispoziție de plată, sau mandat poștal după caz în contul nostru nr. 046 50 70 80
deschis la B.C.R. Ploiești

Considerați prezenta ca prima încercare de conciliere prearbitrală și în caz că în termen de 10 zile nu vom primi răspunsul dv. vom acționa la arbitraj.

DIRECTOR, **CONTABIL ȘEF,**

Decret 10/1986 14-3-10, X6, Lei 0,09, Ed. 1990

Verso

	Numărul facturii și data	Valoarea	Termen de plată stabilit	Data achitării			
1.	415/2.10.97	4.876.432	17.10.97	24.10.97	7	0,25	

I.S.I.A.P. 90/32 – T. Deva, sb. Abrud 840/1990 ex. 13250/100

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Furnizor STIL COM S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. ord. registru com. /an J40/37115/95
Nr. de înregistrare fiscală R 40257
Localitatea Ploiești
Județul Prahova
Contul 046507081
Banca BCR Ploiești

FACTURA

Seria Bk 4333257 B

Nr. factură 421
Data (ziua, luna, anul) 9.10.1997
Nr. aviz însoțirea mărfii

Cumpărător SELECT COM S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. de înregistrare fiscală R 6112140
Localitatea București
Județul Sector II
Contul 46587244
Banca BCR

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor		Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) – lei –	Valoarea – lei –	Valoare T.V.A. – lei –
0	1	2	3	4	5 (3 x 4)	6
1.	Carcasă porc	Kg.	300	8.965	2.689.500	242.055
2.	Parizer curcan	Kg.	20	16.155	323.100	29.079
3.	Parizer pui	Kg.	15	12.450	186.750	16.808
4.	Parizer simplu	Kg.	30	11.840	355.200	31.968
5.	Mușchi	Kg.	8	25.100	200.800	18.072
6.	Kaiser	Kg.	17	9.870	167.790	15.101
7.	Salam Victoria	Kg.	14	18.000	252.000	22.680
8.	Salam șuncă	Kg.	16	20.150	322.400	29.016
	Total marfă				4.497.540	404.779
9.	Cheltuieli transport				180.000	32.400
				Total	4.677.540	437.179

Semnătura și ștampila furnizorului

Date privind expedița
Numele delegatului
mijlocul de transport
nr.
Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de ora
Semnăturile

Semnătura de primire

Total de plată (col. 5 + col. 6) 5.114.719

14-4-10 A. 1/12 A. 12

Marfa recepționată corespunde facturii (se va completa nota de recepție).

BCU IASI CONTRACT UNIVERSITAR LIBRARY

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Furnizor Tranzit S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. ord. registru com. /an J40/2170/92
Nr. de înregistrare fiscală R 49815
Localitatea Ploiești
Județul Prahova
Contul
Banca

FACTURA

Seria LC 9933256 **B**

Nr. factură 1178
Data (ziua, luna, anul) 9.10.1997
Nr. aviz însoțirea mărfii

Cumpărător STIL COM S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. de înregistrare fiscală R 40257
Localitatea Ploiești
Județul Prahova
Contul
Banca

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor		Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) – lei –	Valoarea – lei –	Valoare T.V.A. – lei –
0	1	2	3	4	5 (3 x 4)	6
1.	Transport marfă Ploiești - București	T- km			180.000	32.400
				Total	180.000	32.400

Semnătura și ștampila furnizorului

Date privind expedițiă
Numele delegatului
mijlocul de transport
nr.
Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de ora
Semnăturile

Semnătura de primire

Total de plată (col. 5 + col. 6) 212.400

14-4-10 A. 1/12 A. 12

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Furnizor STIL COM S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. ord. registru com. /an J40/37115/95
Nr. de înregistrare fiscală R 40257
Localitatea Ploiești
Județul Prahova
Contul 046507081
Banca BCR Ploiești

FACTURA

Seria Bk 4333261 B

Nr. factură 425
Data (ziua, luna, anul) 12.10.1997
Nr. aviz însoțirea mărfii

Cumpărător SELECT COM S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. de înregistrare fiscală R6112140
Localitatea București
Județul Sector 2
Contul 46587244
Banca B.C.R.

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor		Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) – lei –	Valoarea – lei –	Valoare T.V.A. – lei –
0	1		2	3	4	5 (3 x 4)	6
	Scont la factura 421/9.10.1997 –4% pentru echivalentul mărfii plus TVA (4.902.319 lei)					179.902	16.191

Semnătura și ștampila furnizorului

Date privind expediția
Numele delegatului
mijlocul de transport
nr.
Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de ora
Semnăturile

Total	179.902	16.191

Semnătura de primire

Total de plată (col. 5 + col. 6) 196.093

14-4-10 A. 1/12 A. 12

Regim special

.....STIL COM.....
(Unitatea)

CHITANȚA Nr. ....1052..
Seria Ar nr. .....
Data .....12.10..... 19..97..
Am primit de la .....SELECT COM.....
Adresa .....București, Sector II.....
Suma de lei 4.706.226.. adică patru milioane
șapte sute șase mii două sute douăzeci și șase lei
Reprezentând plată parțială fact. 421/9.10.1997....
..... Casier,

Decret 10/1986 14-3-1, X7, Ed. 1992

La livrările din 16 și 23 octombrie 1997 cantitățile și prețurile negociate corespund celor din graficele de livrări.

La recepție nu se constată diferențe dar societatea aplică o marjă brută de 20%.

La livrarea din 30 octombrie societatea Select Com constată 5 kg. parizer simplu cu termenul de garanție depășit și le refuză la plată. Furnizorul întocmește distinct o factură în roșu pentru marfa refuzată.

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Față

ORDIN DE PLATĂ NR. 240 PLĂTIȚI 212.400 LEI ADICĂ

două sute douăsprezece mii patru sute lei

PLĂTITOR: SELECT COM

LEI CĂTRE BENEFICIAR: STIL.COM

COD FISCAL: R 61 12 140 DIN CONT.: 46 58 72 44

DE LA: BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ S.A.

PRIMIREA/ACCEPTAREA L.Ș. SEMNĂTURA

R A

ÎN CONT.: 046 50 70 81

LA ADRESA BANCA: B.C.R. Ploiești

REPREZENTÂND cheltuieli transport factura nr. 421/09.10.1997

L.Ș.

VEȚI PLĂTI NUMAI PRIN ..... LA DATA DE

SEMNĂTURA PLĂTITORULUI DATA EMITERII EXP.

P 25.10.1997

Verso

INTERMEDIARI		MENTIUNI
Compensabil la: L.Ș. Semnătura C	1 Banca ... Unitatea ... Data acceptării ... Semnătura L.Ș.	
2 Banca ... Unitatea ... Data acceptării ... Semnătura L.Ș.	3 Banca ... Unitatea ... Data acceptării ... Semnătura L.Ș.	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Anexa 3.1.4.

Centralizatorul vânzărilor zilnice

Data	Suma încasată	Din care TVA
01.10.1997	525.000 lei	
02.10.1997	609.000 lei	
03.10.1997	478.500 lei	
04.10.1997	731.000 lei	
. . .		
31.10.1997		
TOTAL	19.500.000 lei	

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 4

Partea 1 - CONTABILITATEA ALTOR OPERAȚII CU MĂRFURI

4.1. Inventarierea mărfurilor - necesitate, rol, organizare, etapele inventarierii

Necesitatea inventarierii se face simțită în două momente:

- în cursul exercițiului pentru controlul gestiunilor;
- la închiderea exercițiului pentru stabilirea situației patrimoniale reale și în vederea evaluării mărfurilor.

Rolul inventarierii, în cadrul acțiunii de control gestionar, constă în stabilirea integrității patrimoniului, dar cu această ocazie se pot realiza și alte obiective: cunoașterea structurii fondului de marfă, a dinamicii și vechimii stocurilor, etc.

Inventarierea de control poate avea loc odată sau de mai multe ori în cursul anului precum și în următoarele situații:

- predarea-primirea gestiunilor;
- indicii ale existenței plusurilor sau minusurilor în gestiune;
- la cererea organelor de control;
- în cazul comasării unor unități, a desființării lor etc.;
- în cazuri de forță majoră (calamități).

Inventarierea se efectuează pe baza unui **plan de control gestionar**, în care se prevăd gestiunile supuse controlului, termenele și perioadele de executare.

Numărul de inventarieri se diferențiază între 1 și 3 inventarieri pe an, la aceeași gestiune, în funcție de modalitatea de organizare a evidenței operative și a contabilității analitice a mărfurilor, a formei de vânzare a lor, etc.

BCU ASE BUCHAREST UNIVERSITY LIBRARY

Obiectul inventarierii poate fi reprezentat de:

- mărfurile aflate în stoc în unităţile operative ale întreprinderii;
- mărfurile aflate la terţi;
- mărfurile aflate în curs de aprovizionare;
- mărfurile aparţinând altor persoane fizice sau juridice, primite în păstrare sau în custodie, spre vânzare în comision etc.

Inventarierea se efectuează de o comisie numită în acest sens de conducătorul unităţii şi formată din cel puţin două persoane. Din comisie nu pot face parte contabilul care ţine evidenţa gestiunii şi gestionarul care are însă obligaţia să asiste la desfăşurarea inventarierii.

Fazele inventarierii sunt: pregătirea, desfăşurarea, stabilirea şi regularizarea diferenţelor de inventar.

În faza de pregătire se emite **Dispoziţia de inventariere** care se înmânează comisiei. Ea conţine gestiunea ce urmează a se inventaria, componenţa comisiei, obiectul şi perioada inventarierii.

Comisia opreşte procesul circulaţiei mărfurilor în cadrul gestiunii, verifică aparatele de măsură şi cere gestionarului gruparea separată a mărfurilor după apartenenţă, vechime, starea în care se află etc.

Apoi verifică ultimele documente de mişcare a mărfurilor şi solicită gestionarului o **declaraţie de inventar** în care acesta specifică dacă are în gestiune sau a eliberat mărfuri fără documente, dacă a înregistrat toate documentele în evidenţa operativă, dacă cunoaşte existenţa unor plusuri sau minusuri în gestiune etc.

Desfăşurarea inventarierii presupune constatarea faptică a mărfurilor şi ambalajelor existente în gestiune, prin măsurare, cântărire, numărare, cubaj, în funcţie de natura şi caracteristicile acestora.

Stocurile stabilite se consemnează în **listele de inventariere** întocmite separat pentru mărfurile cu mişcare normală, lentă, nevandabile etc., aparţinând patrimoniului sau unor persoane străine.

Listele se întocmesc în trei exemplare din care unul se lasă gestionarului, iar două se preiau de comisie în vederea verificării şi certificării preţurilor unitare pentru fiecare sortiment de marfă şi apoi a evaluării stocurilor inventariate.

Se procedează apoi la totalizarea listelor de inventariere cu care ocazie se întocmeşte o **recapitulaţie a listelor.**

În final se determină diferenţele de inventar şi cauzele care le-au generat şi se propun soluţiile de regularizare a diferenţelor, încheindu-se un **proces-verbal de inventariere şi control gestionar.**

4.2. Stabilirea, regularizarea şi contabilizarea diferenţelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric

Gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric, pe feluri de mărfuri sunt depozitele cu ridicata şi depozitele de repartizare. Organizarea contabilităţii analitice permite controlul pe fiecare fel de marfă prin compararea stocurilor şi soldurilor faptice din listele de inventar cu cele scriptice din fişele de cont.

Pentru mărfurile la care se constată diferenţe se întocmeşte **Situaţia comparativă a diferenţelor în gestiune.** Aceasta cuprinde denumirea sortimentelor de marfă, unitatea de măsură, preţul unitar, cantitatea şi valoarea înscrise în contabilitate şi cele faptice (constatate la inventar) precum şi diferenţele dintre ele:

- plusuri de inventar dacă stocul şi soldul faptic sunt mai mari decât stocul şi soldul scriptic şi/sau
- minusuri de inventar dacă stocul şi soldul faptic sunt mai mici decât stocul şi soldul scriptic.

Urmează regularizarea acestor diferenţe care se poate face prin:

- compensarea plusurilor cu minusurile, cu respectarea reglementărilor legale;
- înregistrarea perisabilităţilor;
- determinarea diferenţelor nete şi definitive şi soluţionarea lor.

Compensarea se admite cu titlu de excepţie, cu aprobarea conducerii întreprinderii respectând legislaţia în vigoare.

Condiţiile ce trebuiesc îndeplinite în cazul compensării sunt:

a) se compensează numai sorturi ale aceluiaşi sortiment de marfă, uşor confundabile între ele (de exemplu: salam Victoria cu salam Poiana);
b) compensările se fac numai pentru diferenţele constatate în aceeaşi gestiune;
c) compensările se fac pentru diferenţele constatate în cadrul aceluiaşi exerciţiu.

Compensarea se face atât cantitativ cât şi valoric.

Limita de compensare o constituie cantitatea cea mai mică, indiferent că este cu plus sau minus.

Metodologia de compensare: se ordonează pe de-o parte mărfurile la care s-au înregistrat plusuri, pe de alta cele la care s-au înregistrat minusuri în ordinea descrescătoare a preţurilor. Compensarea porneşte de la marfa cu preţul cel mai mare către marfa cu preţul cel mai mic, până se ajunge la limita

cantitativă de compensat. Aceasta pentru a nu rămâne necompensate mărfuri cu preţ mare care se pot înregistra ca perisabilităţi, respectiv cheltuieli pentru întreprindere.

Deoarece în compensare intră mărfuri cu preţuri unitare diferite, pot rezulta:

- plusuri valorice când cantitatea în plus intrată în compensare a fost epuizată, dar valoarea plusului nu;
- minusuri valorice, în situaţia inversă.

Plusul valoric permite o recuperare a cheltuielilor cu marfa, iar minusul valoric se impută gestionarului.

În urma compensării pot rămâne diferenţe cantitativ-valorice în plus şi/sau în minus denumite diferenţe nete.

Plusurile cantitativ-valorice se înregistrează ca o intrare de marfă concomitent cu diminuarea cheltuielilor cu marfa.

Minusurile cantitativ-valorice se regularizează în continuare prin înregistrarea de perisabilităţi pe timpul păstrării mărfii.

Perisabilităţile sunt scăzăminte normale ale mărfii datorate proprietăţilor fizico-chimice ale ei: scăzăminte prin uscare (zahăr, făină); prin volatilizare (esenţe); prin spargere (ouă etc.). Se acordă numai pentru unele sortimente de marfă, se stabilesc separat pe grupe de mărfuri, pe tipuri de procese în cadrul cărora se constată (aprovizionare, păstrare, desfacere) şi pe perioade ale anului.

Normele de pierderi sunt precizate sub forma unor cote procentuale maxime prin liste anexă la Hotărâri ale Guvernului. Perisabilităţile se acordă în limitele prevăzute dar nu mai mult decât minusurile constatate la inventariere.

Pentru determinarea perisabilităţilor pe timpul păstrării mărfurilor, normele de pierderi se aplică la volumul cantitativ sau valoric al intrărilor de marfă de la inventarul precedent până la cel curent, conform relaţiei:

$$P = \frac{Qi \times Pu \times N}{100}$$

în care:

P - valoarea pierderii normale;

Qi - volumul cantitativ al intrărilor de la inventarul precedent;

Pu - preţul unitar;

N - norma legală de perisabilităţi.

Cantitatea şi valoarea perisabilităţii se suportă de întreprindere prin includere în cheltuielile cu marfa. După scăderea perisabilităţii din diferenţa netă se determină diferenţa definitivă. De regulă, aceasta se impută gestionarului după evaluarea ei la preţ de vânzare plus TVA.

Se mai poate suporta de întreprindere ca o pierdere peste normele legale, (cheltuială nedeductibilă fiscal) sau dacă a fost provocată de calamități.

În cazul gestiunilor colective, repartizarea valorii imputate pe fiecare membru al colectivului se face în funcție de salariul realizat în ultimile trei luni și prezența la lucru în intervalul de la inventarul precedent până la cel curent a fiecărui membru din colectiv.

"Listele de inventar" și "Situația comparativă" se trimit împreună cu un exemplar al "Procesului - verbal de inventariere și control gestionar" la contabilitate pentru înregistrări în contabilitatea financiară (sintetică și analitică) și contabilitatea de gestiune internă.

Datele privitoare la stabilirea și regularizarea diferențelor în urma inventarierii mărfurilor la o gestiune cantitativ-valorică se pot prezenta pe baza unei situații comparative (presupunem că evaluarea stocurilor și operațiilor cu mărfuri se face la cost de aprovizionare).

Ca exemplu, dăm situația comparativă a diferențelor în gestiunea "X" în perioada 1.07 - 30.09 a.c. cu ocazia inventarierii din 1.10 a.c.

Diferențele brute stabilite prin situația comparativă sunt:

Cârnați Trandafir	-10 Kg × 2.625 lei/Kg	=	26.250 lei
Cârnați Bicaz	+13 Kg × 2.430 lei/Kg	=	31.590 lei
Cârnați de casă	-25 Kg × 3.300 lei/Kg	=	82.500 lei
Cârnați picanți	+8 Kg × 2.880 lei/Kg	=	23.040 lei
Cârnați Muntenia	+4 Kg × 2.700 lei/Kg	=	10.800 lei
Cârnați Comtim	-5 Kg × 3.200 lei/Kg	=	16.000 lei

Toate sorturile de cârnați, cu excepția celor de casă, îndeplinesc condițiile pentru compensare.

În vederea acesteia, se ordonează separat plusurile și minusurile, în ordinea descrescătoare a prețurilor.

Plusuri

Cârnați picanți	+8 Kg × 2.880 lei/Kg	=	23.040 lei
Cârnați Muntenia	+4 Kg × 2.700 lei/Kg	=	10.800 lei
Cârnați Bicaz	+13 Kg × 2.430 lei/Kg	=	31.590 lei
Total	+25 Kg		65.430 lei

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Minusuri

Cârnați Comtim	-5 Kg × 3.200 lei/Kg	=	16.000 lei
Cârnați Trandafir	-10 Kg × 2.625 lei/Kg	=	26.250 lei
Total	-15 Kg		42.250 lei

Limita cantitativă de compensare o reprezintă minusul de 15 Kg. Acesta are o valoare de 42.250 lei. Din cantitățile constatate în plus intră în compensare tot 15 Kg, alese astfel:

Cârnați picanți	+8 Kg × 2.880 lei/Kg	=	23.040 lei
Cârnați Muntenia	+4 Kg × 2.700 lei/Kg	=	10.800 lei
Cârnați Bicaz	+3 Kg × 2.430 lei/Kg	=	7.290 lei
Total	+15 Kg		41.130 lei

În urma compensării rezultă un minus valoric de 42.250 lei - 41.130 lei = =1.120 lei.

Compensarea se înregistrează în contabilitate astfel:

* în evidența operativă plusul cantitativ compensat se înregistrează în fișa de magazie în coloana de intrări în negru, iar minusul în roșu;
* în contabilitatea analitică, cantitățile și valorile intrate în compensare se înregistrează în fișele de cont cantitativ-valorice ale sortimentelor respective numai în debit; în negru cele cu plus, în roșu cele cu minus;
* în contabilitatea sintetică se înregistrează numai diferențele valorice:
  - plusul valoric ca o intrare de marfă, concomitent cu diminuarea cheltuielilor cu marfa;
  - minusul valoric ca o cheltuială cu marfa. Recuperarea se face prin imputare gestionarului.

În cazul nostru s-a constatat un minus valoric de 1.120 lei la cost de aprovizionare. El se impută gestionarului după ce s-a înregistrat în prealabil ieșirea de marfă:

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	1.120

Pentru ca gestionarul să nu mai confunde sorturile la vânzare, mărind gradul de atenție, imputația se face la preț de vânzare ponderat cu un coeficient (de exemplu 1,5). Totodată se calculează și impută TVA-ul.

De exemplu: preț de vânzare = 1.500 lei

1.500 lei × 1,5	= 2.250 lei
TVA 18%	= 405 lei
Total	= 2.655 lei

428	"Alte creanțe în legătură cu personalul"	=		%	2.655
			758	"Alte venituri din expl."	2.250
			4427	"TVA colectată"	405

Plusul cantitativ-valoric, rămas după compensare, la cârnați Bicaz 10 Kg × ×2.430 lei/Kg = 24.300 lei, se înregistrează în fișa de magazie a sortimentului în negru la intrări, în fișa de cont analitic a sortimentului, tot în negru, la intrări - cantitatea și în debit valoarea, iar în contabilitatea sintetică, prin articolul contabil:

371 "Mărfuri"	=	607 "Cheltuieli cu mărfurile"	24.300

În urma compensării, diferențele nete în cazul nostru se concretizează într-un minus cantitativ-valoric la cârnați de casă de 25 Kg × 3.300 lei = =82.500. Pentru el se calculează perisabilități, norma de pierdere fiind de 0,2%, iar cantitatea intrată de la inventarul precedent până la cel curent de 5.000 Kg.

5.000 Kg × 0,2% = 10 Kg

10 Kg × 3.300 lei = 33.000 lei, valoarea perisabilității care se include în cheltuielile cu marfa ale exercițiului:

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	33.000

Perisabilitatea se mai înregistrează în fișa de magazie a sortimentului, în coloana de ieșiri și în fișa de cont analitică, în credit, în negru.

Minusul definitiv de 15 Kg × 3.300 lei/Kg = 49.500 lei la cost de aprovizionare se impută gestionarului la preț de vânzare în limita în care se dovedește vinovăția acestuia, restul constituind un minus nesoluționat.

Presupunem, în exemplul nostru, că se impută gestionarului un minus de 10 Kg și rămâne nesoluționat un minus de 5 Kg, cost de aprovizionare 3.300 lei/Kg.

BCU CLUJ UNIVERSITY LIBRARY

Ca 10 Kg × 3.300 lei/Kg	=	33.000 lei
Marja brută 25%	=	8.250 lei
Preț de vânzare	=	41.250 lei
TVA 18%	=	7.425 lei

Imputația se face la preț de vânzare plus TVA, diferența între costul de aprovizionare și acesta reprezentând un profit pentru întreprindere (la închiderea exercițiului).

Înregistrarea lipsei de mărfuri, la cost de aprovizionare:

10 Kg × 3.300 lei/Kg = 33.000 lei

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	371 "Mărfuri"		33.000

Imputarea la preț de vânzare:

10 Kg × 4.125 lei/Kg	= 41.250 lei
TVA 18%	= 7.425 lei
TOTAL	= 48.675 lei

428 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=		%	48.675
		758	"Alte venituri din exploatare"	41.250
		4427	"TVA colectată"	7.425

În cazul unei gestiuni colective, suma imputată se împarte între membrii colectivului în funcție de salariul tarifar de încadrare ponderat cu numărul de zile lucrate de la inventarul precedent până la cel curent.

Gestionarul	Salariul tarifar	Zilele lucrate	Total	Suma imputată
Popescu Ion	50.000 lei	66	3.300.000 lei	$\frac{48.675 \times 3.300.000}{7.800.000} = 20.593$ lei
Ionescu Dan	75.000 lei	65	4.500.000 lei	$\frac{48.675 \times 4.500.000}{7.800.000} = 28.082$ lei
Total			7.800.000 lei	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Minusul nesoluționat se înregistrează în contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" urmând ca la soluționarea lui să se crediteze acest cont în corespondență cu contul 607 "Cheltuieli cu mărfurile":

5 Kg × 3.300 lei/Kg = 16.500 lei valoare la cost de aprovizionare

Se înregistrează minusul de marfă:

473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	=	371 "Mărfuri"	16.500

iar apoi la soluționare:

a) pentru pierderi peste normele legale:

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	16.500

b) pentru imputare:

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	16.500

Imputarea:

Cost de aprovizionare	16.500 lei
Marja brută 25%	4.125 lei
Total	20.625 lei
TVA 18%	3.713 lei
TOTAL GENERAL	24.338 lei

428 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=		%	24.338
		758	"Alte venituri din exploatare"	20.625
		4427	"TVA colectată"	3.713

În varianta evaluării mărfurilor la preț de vânzare este necesară intervenția contului 378 "Diferențe de preț la mărfuri" care înregistrează diferența dintre prețul de vânzare și costul de aprovizionare.

În metoda inventarului intermitent nu se pot constata din punct de vedere contabil diferențele dintre stocul faptic și cel scriptic deoarece contul 371 "Mărfuri" preia stocul stabilit prin inventar și nu permite calculul contabil al acestuia.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Situația comparativă a diferențelor la inventar

Anexă

Nr. crt.	Denumirea sortimentului de marfă	U.M.	Preț unitar	Cantitate		Valoare		Diferențe brute			
				Scriptică	Faptică	Scriptică	Faptică	Plusuri		Minusuri	
								Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Cârnați Trandafiri	Kg	2.625	1.500	1.490	3.937.500	3.911.250	—	—	10	26.250
2	Cârnați Bicaz	Kg	2.430	250	263	607.500	639.090	13	31.590	—	—
3	Cârnați de casă	Kg	3.300	575	550	1.897.500	1.815.000	—	—	25	82.500
4	Cârnați picanți	Kg	2.880	452	460	1.301.760	1.324.800	8	23.040	—	—
5	Cârnați Muntenia	Kg	2.700	520	524	1.404.000	1.414.800	4	10.800	—	—
6	Cârnați Comtim	Kg	3.200	875	870	2.800.000	2.784.000	—	—	5	16.000
	TOTAL							25	65.430	40	124.750

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Situația comparativă a diferențelor la inventar (continuare)

Anexă

Nr. crt.	Denumirea sortimentului de marfă	Compensări				Diferențe nete			
		Plusuri		Minusuri		Plusuri		Minusuri	
		Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare
		11	12	13	14	15	16	17	18
1	Cârnați Trandafiri	—	—	10	26.250	—	—	—	—
2	Cârnați Bicaz	3	7.290	—	—	10	24.300	—	—
3	Cârnați de casă	—	—	—	—	—	—	25	82.500
4	Cârnați picanți	8	23.040	—	—	—	—	—	—
5	Cârnați Muntenia	4	10.800	—	—	—	—	—	—
6	Cârnați Comtim	—	—	5	16.000	—	—	—	—
	TOTAL	15	41.130	15	42.250	10	24.300	25	82.500

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Situația comparativă a diferențelor la inventar (continuare)

Anexă

Nr. crt.	Denumirea sortimentului de marfă	Intrări (de la inv. precedent la inv. curent)		Perisabilități		
		Cantitate	Valoare	%	Cantitate	Valoare
		19	20	21	22	23
1	Cârnați Trandafiri	10.000	26.250.000	0,10	—	—
2	Cârnați Bicaz	2.200	5.346.000	0,20	—	—
3	Cârnați de casă	5.000	16.500.000	0,20	10	33.000
4	Cârnați picanți	4.000	11.520.000	0,10	—	—
5	Cârnați Muntenia	1.500	4.050.000	0,55	—	—
6	Cârnați Comtim	1.000	3.200.000	0,20	—	—
	TOTAL	—	—	—	10	33.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4.3. Stabilirea, regularizarea şi contabilizarea diferenţelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric

În lipsa calculatoarelor electronice legate prin terminale cu casele de marcat, nu este posibilă o contabilitate cantitativ-valorică la unităţile cu vânzare în numerar. Deoarece din documentele primare nu reiese sortimentul de marfă vândut, nu se poate calcula direct costul de aprovizionare al mărfii ieşite. În consecinţă, în România, în perioada actuală, la unităţile cu amănuntul (magazine, chioşcuri) şi de alimentaţie publică (restaurante, bufete, baruri etc.), aplicarea metodei inventarului permanent nu se poate face decât în varianta **la preţ de vânzare**, iar contabilitatea analitică este urmărită global-valoric, pe gestiune.

Aceste cauze au ca efect imposibilitatea unui control gestionar pe fiecare fel de marfă. Controlul este posibil numai la nivelul totalului valoric al gestiunii. Acesta se obţine, faptic, prin însumarea tuturor mărfurilor consemnate în listele de inventar, iar scriptic din **fişa rulajelor mărfurilor** corespunzătoare gestiunii inventariate.

Presupunând că s-a efectuat un inventar de control gestionar la o unitate cu o singură gestiune urmărită global-valoric, diferenţele de inventar se stabilesc şi se regularizează astfel:

a) pe baza **recapitulaţiei listelor de inventar** se stabileşte soldul faptic al gestiunii, care presupunem că este de 53.520.200 lei.

Fişa rulajelor gestiunii de la inventarierea precedentă până la inventarierea curentă cuprinde:

- sold la inventarul precedent 40.350.600 lei
- intrări 32.580.200 lei
- vânzări, plus alte ieşiri 18.900.500 lei
- sold la data inventarului curent 54.030.300 lei

Din comparaţia soldului faptic de 53.520.200 lei şi a celui scriptic de 54.030.300 lei rezultă o diferenţă în minus de 510.100 lei. Calculul făcându-se la nivel global-valoric al gestiunii, diferenţele nu pot fi decât de un singur fel: plusuri sau minusuri.

După stabilirea diferenţelor, urmează regularizarea lor şi înregistrarea în evidenţa operativă şi contabilitatea sintetică şi analitică.

Plusurile se înregistrează ca intrări de mărfuri, la preț de vânzare în debitul contului 371 "Mărfuri" creditându-se concomitent contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" cu suma diferenței (dintre prețul de vânzare și costul de aprovizionare) calculată, prin aplicarea coeficientului mediu de diferențe din perioada precedentă și contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" (cu diminuarea cheltuielilor la costul de aprovizionare al mărfii).

Minusurile valorice brute ce se constată la nivelul gestiunii se prelucrează în următoarele etape:

a) deoarece compensările s-au produs automat între toate sortimentele gestiunii se trece la calculul și înregistrarea perisabilităților pe timpul păstrării și desfacerii mărfurilor.

Perisabilitățile se pot calcula pe fiecare sortiment de marfă, pe grupe de mărfuri sau pe total gestiune. Cel mai frecvent se calculează pe grupe de mărfuri aplicând normele legale la valoarea intrărilor sau desfacerii pe perioada de la inventarul precedent la cel curent.

De exemplu, în cazul calculului pe grupe de mărfuri rezultă:

Grupa de mărfuri	Valoarea intrărilor între cele 2 inventare	Cota de perisabilitate	Suma perisabilității calculate (lei)
1. Mezeluri	2.230.500	0,7	15.614
2. Brânzeturi	4.500.000	1,0	45.000
TOTAL	6.730.500		60.614

Evaluate la preț de vânzare, pierderile normale, stabilite la inventar se înregistrează ca ieșiri în creditul contului 371 "Mărfuri".

Concomitent se calculează și înregistrează diferențele dintre prețul de vânzare și costul de aprovizionare prin aplicarea cotei medii din perioada precedentă, iar cu costul de aprovizionare al mărfii se majorează cheltuielile cu marfa.

Considerând o cotă medie de diferențe de 20%, pierderile normale se înregistrează astfel:

- pierderi normale la preț de vânzare 60.614 lei
- coeficient de diferențe 20% 12.123 lei
- la cost de aprovizionare 48.491 lei

%	=	371 "Mărfuri"	60.614
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			48.491
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			12.123

În afara perisabilităţilor ce apar datorită caracteristicilor mărfurilor, la unităţile care practică vânzarea prin autoservire se mai pot calcula pierderi din risc la desfacere. Acestea se calculează procentual, procentele fiind diferite în funcţie de condiţiile concrete ale gestiunii: amplasare în teritoriu, afluenţa cumpărătorilor, posibilităţile de supraveghere a vânzării etc. Cotele de risc se aplică la volumul valoric al desfacerii realizate între două inventarieri consecutive şi se înregistrează ca şi perisabilităţile.

b) prin scăderea din minusurile brute de mărfuri a pierderilor normale, peste normă şi a cotelor de risc la desfacere, diferenţa netă în minus se înregistrează ca o cheltuială cu marfa, care se impută gestionarului.

În exemplul luat avem:

• diferenţa brută	510.100 lei
• perisabilităţi	60.614 lei
• minusul net	449.486 lei
• coeficient de diferenţe 20%	89.897 lei
	359.589 lei

Se înregistrează ieşirea de marfă:

%	=	371 "Mărfuri"	449.486
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			359.589
378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"			89.897

Imputaţia minusului la preţ de vânzare	=	449.486 lei
TVA 18%	=	80.907 lei
Total	=	530.393 lei

%	=		530.393
428 "Alte creanţe în legătură cu personalul"	758	"Alte venituri din exploatare"	449.486
	4427	"TVA colectată"	80.907

4.4. Contabilitatea transferurilor de mărfuri

Transferurile de mărfuri sunt operaţii de trecere a mărfurilor de la o gestiune la alta a unităţilor operative din cadrul aceleiaşi întreprinderi.

Fără personalitate juridică, unitățile nu au contabilitate proprie. Ele pot fi diferite sau de același tip. În ambele cazuri, evidența mărfurilor se ține cu ajutorul aceluiași cont sintetic 371 "Mărfuri".

Cele mai dese transferuri intervin între depozitele de repartizare și unitățile de desfacere datorită necesității asigurării ritmicității în procesul de aprovizionare al acestora din urmă. Se mai întâlnesc între două unități de același fel, în vederea asigurării structurii sortimentale a fondului de marfă (de exemplu între două magazine) sau în cazul aprovizionării unor unități de desfacere din producție proprie (în alimentația publică).

Transferurile au loc pe baza "Notei de predare-transfer-restituire" întocmită de compartimentul comercial în 4 exemplare: unul rămâne la carnet, câte unul ajunge la gestiunile între care se efectuează transferul pentru înregistrări în evidența operativă, iar un exemplar se înaintează compartimentului financiar-contabilitate pentru înregistrări în contabilitatea analitică și dacă este necesar, în contabilitatea sintetică.

Dacă evaluarea mărfii se face la același tip de preț la ambele gestiuni (și acesta este costul de aprovizionare), sunt suficiente înregistrările în contabilitatea analitică.

Ele se fac numai în analiticele contului de marfă, pe principiul debitului, în roșu la gestiunea predătoare și în negru la gestiunea primitoare, astfel încât să nu se denatureze rulajul contului sintetic și să se păstreze corelațiile între conturile analitice și cel sintetic.

De exemplu, presupunem că la un magazin mai există în stoc 50 bucăți marfă "X" la 100 lei/bucata, cost de aprovizionare. Se transferă de la depozitul de repartizare la magazin încă 1.000 bucăți, cunoscând că situația în fișa de cont a sortimentului de marfă "X" la depozit este:

Marfa "X" - Depozit de repartizare

Data	Cantități			Valori			P/U
	Intrate	Ieșite	Stoc	Debit	Credit	Sold	cost de apr.
1.01	—	—	1.500	—	—	135.000	90
10.01	500	—	2.000	50.000	—	185.000	100
15.01	—	1.700	300	—	1.500 × 90 + 200 × 100 = 155.000	30.000	90 100
20.01	2.000	—	2.300	220.000	—	250.000	110
25.01	1.000	—	1.300	300 × 100 + 700 × 110 = 107.000	—	143.000	-100 110

Transferul având loc pe data de 25.01, când în stoc se mai află 2.300 bucăţi de marfă, intrate la preţuri diferite, se calculează costul de aprovizionare al mărfii ieşite aplicând procedeul epuizării succesive a stocului în varianta FIFO.

Înregistrarea se face în debitul contului "Marfă" "X" - depozit de repartizare, în roşu şi în debitul contului "Marfă" "X" - magazin, în negru.

Cont "Marfa" "X" - magazin

Data	Cantităţi			Valori			P/U cost de apr.
	Intrate	Ieşite	Stoc	Debit	Credit	Sold	
20.01	—	—	50	—	—	5.000	100
25.01	1.000	—	1.050	300×100 + 700×110 = 107.000	—	112.000	100 110

Dacă evaluarea mărfii se face la preţ de vânzare şi cele două unităţi practică preţuri de vânzare diferite (de exemplu un restaurant de categoria I şi un bufet de categoria a II-a sau invers), înregistrările în contabilitatea analitică trebuiesc completate cu înregistrarea diferenţei dintre cele două preţuri în contabilitatea sintetică.

De exemplu, se transferă:

100 porţii preparat "X" de la un restaurant de categoria a II-a, preţ de vânzare 600 lei/porţia, la un bufet de categoria I preţ de vânzare 850 lei/porţie.

Transferul se va înregistra astfel:

- în contabilitatea analitică:

Cont "Mărfuri"/Restaurant categoria II

Data	Document		Explicaţia	Debit	Credit	Sold
	Fel	Nr.				
1.01			Stoc marfă	—	—	500.000
20.01	NPR	5	Transfer la bufet	100 × 600= 60.000	—	440.000

Cont "Mărfuri"/Bufet categoria I

Data	Document		Explicaţia	Debit	Credit	Sold
	Fel	Nr.				
1.01			Stoc marfă	—	—	100.000
10.01	NPR	5	Transfer de la restaurant	100 × 850 = 85.000	—	185.000

- în contabilitatea sintetică:

100 p × 600 lei/p	=	60.000 lei
100 p × 850 lei/p	=	85.000 lei
diferența de preț	=	25.000 lei

371 "Mărfuri"	=	378 "Diferențe de preț la mărfuri"	25.000

4.5. Contabilitatea mărfurilor aflate la terți

Mărfurile aflate la terți fac parte din patrimoniul întreprinderii, dar se află pentru o perioadă determinată la alte întreprinderi.

În raport de scopul pentru care se află mărfurile la terți deosebim următoarele situații:

- mărfurile date spre prelucrare sau recondiționare la terți;
- mărfuri cumpărate și achitate, dar lăsate în custodia furnizorilor;
- mărfuri refuzate de clienți în urma vânzării și rămase în custodia acestora;
- mărfuri date spre vânzare în consignație.

a) **Contabilitatea mărfurilor date spre prelucrare sau recondiționare la terți** se organizează pentru mărfurile dezafectate temporar la alte întreprinderi în vederea prelucrării (transformării în alte sortimente) sau recondiționării (pentru refacerea parametrilor de calitate).

Atât prelucrarea cât și recondiționarea contribuie la creșterea vitezei de rotație a mărfurilor prin mobilizarea unor mărfuri greu vandabile.

Prelucrarea presupune obținerea unor sortimente noi de mărfuri, iar recondiționarea menținerea sortimentelor, dar aducerea lor, la calitatea inițială (prin revopsire, curățire, albire etc.).

Cheltuielile ocazionate de aceste operații constau în: costul prelucrării sau recondiționării facturat de furnizori, cheltuieli de transport dus-întors, de manipulare, pierderi de mărfuri pe timpul transportului etc.

Acestea se pot cuprinde în costul de aprovizionare al mărfurilor obținute în urma prelucrării sau recondiționării sau se vor include în cheltuielile privind mărfurile.

Contabilitatea sintetică a mărfurilor trimise spre prelucrare sau recondiționare se organizează cu ajutorul contului 357 "Mărfuri în custodie sau consignație la terți". Se debitează cu valoarea mărfurilor trimise la terți, se

creditează cu aceeaşi valoare la aducerea mărfurilor de la terţi, cu această ocazie soldându-se.

Evaluarea mărfurilor trimise la terţi se face la acelaşi tip de preţ cu stocul de mărfuri. Presupunem că stocurile şi operaţiile cu mărfuri se înregistrează prin metoda inventarului permanent la cost de aprovizionare şi că întreprinderea trimite la prelucrare cu un aviz de însoţire a mărfurilor 1.200 m de stofă la cost de aprovizionare de 2.500 lei/m (3.000.000 lei).

În urma prelucrării se obţin 1.000 fuste.

Din factura trimisă de furnizor reiese:

	Suma	TVA
manoperă prelucrare	5.000.000 lei	900.000 lei
cheltuieli de transport	40.000 lei	7.200 lei
Total factură	5.040.000 lei	907.200 lei
Total de plată	5.947.200 lei	

Operaţiile de trimitere şi aducere de la prelucrare necesită următoarele înregistrări contabile:

a) trimiterea vechiului sortiment la prelucrare:

357 "Mărfuri în custodie"	=	371 "Mărfuri/anal. stofă"	3.000.000

b) aducerea noului sortiment de la prelucrare:

8.947.200	%	=	%	8.947.200
8.040.000	371 "Mărfuri/an.fuste"		357 "Mărfuri în custodie"	3.000.000
907.200	4426 "TVA deductibilă"		401 "Furnizori"	5.947.200

Dacă evaluarea stocurilor de mărfuri se face la preţ de vânzare, iar marja brută pentru stofă este de 25%, trimiterea la prelucrare se înregistrează astfel:

%	=	371 "Mărfuri"	3.750.000
357 "Mărfuri în custodie"			3.000.000
378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"			750.000

Costul de aprovizionare al stofei	= 1.200 m × 2.500 lei	=	3.000.000
Marja brută 25%		=	750.000
Preţ de vânzare		=	3.750.000

Aducerea de la prelucrare se înregistrează la preţul de vânzare al noului sortiment (a cărui marjă brută este 20%):

- Ca al stofei 3.000.000 lei
- Manopera 5.000.000 lei
- Cheltuieli de transport 40.000 lei
- Ca al fustelor 8.040.000 lei
- Marja brută 20% 1.608.000 lei
- Pv 9.648.000 lei
- TVA pentru prestarea serviciului de prelucrare şi transport 18% × 5.040.000 907.200 lei

10.555.200	%	=	%	10.555.200
9.648.000	371 "Mărfuri"		357 "Mărfuri în custodie"	3.000.000
907.200	4426 "TVA deductibilă"		378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"	1.608.000
			401 "Furnizori"	5.947.200

În cazul trimiterii mărfurilor la recondiţionare, la aducerea lor se majorează costul de aprovizionare al mărfurilor cu cheltuielile efectuate.

În condiţiile aplicării inventarului permanent la cost de aprovizionare, presupunem că se trimit la revopsit:

2.000 m ţesături × 800 lei/m = 1.600.000 lei

Avizul de însoţire a mărfurilor ce se întorc de la recondiţionare este însoţit de factura furnizorului care cuprinde:

- prestări servicii (manoperă recondiţionare) 350.000 lei
- cheltuieli de transport 50.000 lei
- Total 400.000 lei
- TVA 18% 72.000 lei

TOTAL GENERAL 472.000 lei

357 "Mărfuri în custodie"	=	371 "Mărfuri"	1.600.000

Aducere de la prelucrare:

2.072.000	%	=	%	2.072.000
2.000.000	371 "Mărfuri"		357 "Mărfuri în custodie"	1.600.000
72.000	4426 "TVA deductibilă"		401 "Furnizori"	472.000

b) **Contabilitatea mărfurilor cumpărate şi lăsate în custodia furnizorilor.**

Deşi aprovizionate şi achitate furnizorului, uneori mărfurile rămân în păstrarea acestuia din lipsa spaţiilor de depozitare proprii sau a mijloacelor de transport. În această situaţie, pe lângă "Factură" se mai întocmeşte un "Proces-verbal de luare în custodie" în care se precizează şi tariful perceput de furnizor pentru păstrarea mărfii. Acesta majorează costul de aprovizionare al mărfurilor.

Pe baza facturii, se înregistrează intrarea mărfurilor şi eventual a ambalajelor în patrimoniu şi achitarea contravalorii lor. La sosirea mărfurilor în unităţile operative ale întreprinderii, pe baza avizelor de însoţire a mărfurilor se face o înregistrare de transfer din contul 357 "Mărfuri în custodie la terţi" în contul 371 "Mărfuri".

Dacă la sosirea mărfurilor se constată diferenţe în plus sau minus acestea se soluţionează astfel:

Plusurile cantitativ-valorice se înregistrează ca o intrare de marfă, folosind contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" şi considerând TVA neexigibilă, iar cele neacceptate se preiau în custodie.

Minusurile cantitativ-valorice necesită creditarea contului 357 "Mărfuri în custodie la terţi" în corespondenţă cu contul 607 "Cheltuieli cu marfa" şi ulterior eventuala imputare a lor.

Presupunând că se înregistrează factura furnizorului pentru mărfuri recepţionate şi achitate, dar lăsate în custodia acestuia, cuprinzând:

			TVA
• marfa "X" 1.200 buc. × 100 lei/buc.	=	120.000 lei	21.600 lei
• marfa "Y" 900 buc. × 150 lei/buc.	=	135.000 lei	24.300 lei
Total		255.000 lei	45.900 lei
• cutii 210 buc. × 80 lei/buc.	=	16.800 lei	3.024 lei
• cheltuieli pe perioada păstrării mărfii	=	10.000 lei	1.800 lei
Total	=	281.800 lei	50.724 lei
TOTAL GENERAL	=	332.524 lei	

În contabilitate se vor efectua următoarele înregistrări:

	%	=	401 "Furnizori"	332.524
357	"Mărfuri în custodie la terţi"			265.000
358	"Ambalaje aflate la terţi"			16.800
4426	"TVA deductibilă"			50.724

La recepţia mărfurilor în unităţile proprii se constată un minus de 200 bucăţi marfa "X" din care 2,5% perisabilităţi şi restul un minus nesoluţionat şi un plus de 100 bucăţi marfa "Y" care se acceptă în gestiune.

Recepţia mărfurilor primite din custodie:

• marfa "X" 1.000 buc. × 100 lei/buc.	=	100.000 lei
• marfa "Y" 900 buc. × 150 lei/buc.	=	135.000 lei
Total marfă	=	235.000 lei
• cutii 210 buc. × 80 lei/buc.	=	16.800 lei
Total		251.800 lei
Recepţia plusului de marfă:		
• marfa "Y" 100 buc. × 150 lei/buc.	=	15.000 lei
• TVA 18%	=	2.700 lei
Total	=	17.700 lei

Repartizarea cheltuielilor pe timpul aprovizionării în funcţie de valoarea totală a mărfii:

$$K = \frac{10.000}{120.000 + 135.000 + 15.000} \times 100 =$$

$$= (10.000 : 270.000) \times 100 = 3{,}704\%$$

• marfa "X" 100.000 × 3,704 %	=	3.704 lei
• marfa "Y" 150.000 × 3,704%	=	5.556 lei
• lipsă marfă 20.000 × 3,704%	=	740 lei
din care:		
30×100 = 3.000×3,704%	=	110 lei
170×100=170.000×3,704%	=	630 lei
• Ca marfa "X" 100.000 + 3.704	=	103.704 lei
• Ca marfa "Y" 135.000 + 5.556	=	140.556 lei
• 140.556 + 15.000	=	155.556 lei
Total	=	259.260 lei

278.760	%	=	%	278.760
259.260	371 "Mărfuri"		357 "Mărfuri în custodie la terţi"	244.260
16.800	3013 "Ambalaje"		408 "Furnizori - facturi nesosite"	17.700
2.700	4428 "TVA neexigibilă"		358 "Ambalaje aflate la terţi"	16.800

Calculul şi înregistrarea perisabilităţii:
2,5% × 1.200 buc. = 30 buc. × 100 lei + 110 lei (ch.aprov) = 3.110 lei

607 "Cheltuieli cu marfa"	=	357 "Mărfuri în custodie"	3.110

Înregistrarea minusului nesoluţionat:
(200 buc. - 30 buc.) × 100 lei = 170 buc. × 100 lei + 630 lei = 17.630 lei

473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare"	=	357 "Mărfuri în custodie"	17.360

Situaţia în contul 357 "Mărfuri în custodie" este:

D	357 "Mărfuri în custodie"		C
	265.000		244.260
			3.110
			17.630
RD	265.000	RC	265.000

c) **Contabilitatea mărfurilor refuzate de clienţi şi rămase în custodia acestora.**

În cazul unor livrări de mărfuri necontractate sau necomandate, la alte termene decât cele prevăzute în contract sau de altă calitate, clientul le poate refuza la plată, total sau parţial, luându-le pentru a perioadă de timp în custodie.

Evaluarea mărfurilor rămase în custodia clienţilor se poate face la acelaşi tip de preţ cu marfa aflată în patrimoniu sau la orice alt tip de preţ.

Dacă întreprinderea a înregistrat vânzarea, respectiv descărcarea gestiunii pentru marfa livrată, ea trebuie să storneze aceste înregistrări prin inversarea articolului contabil, după care este necesar să-şi reîntregească patrimoniul cu aceste mărfuri. Apoi, până la primirea lor prin restituirea efectuată de client, le înregistrează ca mărfuri aflate la terţi, cu ajutorul contului 357 "Mărfuri în custodie la terţi".

La readucerea mărfurilor de la clienţi, se creditează contul 357 "Mărfuri în custodie la terţi" în corespondenţă cu contul 371 "Mărfuri".

Dacă mărfurile se vând altor clienţi, direct din custodie, se va credita contul 357 "Mărfuri în custodie la terţi" cu valoarea mărfurilor ieşite din custodie.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Considerând că un angrosist a livrat pe răspunderea proprie unui detailist, conform documentelor:

• marfa "X" 5.000 buc. × 60 lei/buc.	=	300.000 lei
• TVA	=	54.000 lei
TOTAL GENERAL	=	354.000 lei

au loc înregistrările contabile:

- pentru vânzarea mărfurilor:

411 "Clienți"	=		%	354.000
		707	"Venituri din vânzarea mărfurilor"	300.000
		4427	"TVA colectată"	54.000

- descărcarea gestiunii la cost de aprovizionare:
  marfa "X" 5.000 buc. × 45 lei/buc. = 225.000 lei

607 "Cheltuieli cu marfa"	=	371 "Mărfuri"	225.000

De la client se primeşte documentaţia de refuz de plată pentru 200 bucăţi marfă "X" ca fiind necorespunzătoare calitativ; el solicită trimiterea unei facturi cu sumele corespunzătoare refuzului în roşu.

Corespunzător acestei constatări se efectuează încasarea pentru:

marfa "X" 4.800 buc. × 60 lei/buc. = 288.000 lei + TVA 51.840 lei = 339.840 lei

5121 "Disponibil în lei"	=	411 "Clienţi"	339.840

Se storneaza valorile reprezentând refuzul de plată:

• marfa "X" 200 buc. × 60 lei/buc.	=	12.000 lei
• TVA	=	2.160 lei
TOTAL GENERAL	=	14.160 lei

		%	= 411 "Clienţi"	14.160
		707	"Venituri din vânzarea mărfurilor"	12.000
		4427	"TVA colectată"	2.160

Se stornează operaţia de descărcare a gestiunii pentru marfa refuzată:
marfa"X" 200 buc. × 45 lei/buc. = 9.000 lei

371 "Mărfuri"	=	607 "Cheltuieli cu marfa"	9.000

Se înregistrează marfa rămasă în custodie:

357 "Mărfuri în custodie"	=	371 "Mărfuri"	9.000

Se poate înregistra direct diminuarea cheltuielii cu marfa şi lăsarea acesteia în custodie prin formula contabilă:

357 "Mărfuri în custodie"	=	607 "Cheltuieli cu marfa"	9.000

Se înregistrează readucerea mărfurilor restituite:

371 "Mărfuri"	=	357 "Mărfuri în custodie"	9.000

d) **Contabilitatea mărfurilor date spre vânzare în consignaţie. Evaluarea şi documentele specifice mărfurilor în comerţul de consignaţie.**

Comerţul de consignaţie ca formă a comerţului cu amănuntul asigură desfacerea unor mărfuri aparţinând unor persoane fizice sau juridice. Ca urmare se diversifică paleta sortimentală a mărfurilor oferite consumatorilor.

Mărfurile destinate vânzării prin consignaţie pot să fie noi sau cu un anumit grad de uzură, dar trebuie să fie în stare de folosinţă şi cu aspect comercial.

Unităţile patrimoniale cu activitate de consignaţie pot fi atât cu capital de stat, organizate pe lângă unităţile comerciale cu amănuntul cât şi cu capital privat (cu o pondere foarte mare în prezent).

Evaluarea mărfurilor care fac obiectul circulaţiei operează cu două categorii de preţuri: preţuri de evaluare şi preţuri de vânzare.

Preţul de evaluare poate fi stabilit fie de preţuitorii din cadrul birourilor de primire, fie de proprietarul mărfurilor, fie prin negociere de către partenerii implicaţi (preţuitori şi proprietari). Nivelul acestui preţ este corelat cu preţurile mărfurilor similare şi cu eventuala uzură a mărfurilor.

Preţul de evaluare este preţul plătit deponenţilor putând fi diminuat cu reţinerile datorate păstrării mărfurilor peste termenul normal stabilit, sau cu reducerile acceptate de deponent în cazul nevânzării acestora.

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Preţul de vânzare se compune din:

- preţul de evaluare;
- comisionul consignaţiei (procent aplicat la preţul de evaluare);
- eventual TVA (dacă unitatea este plătitoare de TVA) la comision.

Comisionul cuprins în preţul de vânzare asigură unităţii după acoperirea propriilor cheltuieli şi un profit.

Tot comerţului de consignaţie poate fi asimilată şi vânzarea de către producători sau comercianţi a mărfurilor prin intermediul unor comisionari.

Participanţii la operaţiile de consignaţie sunt în acest caz: **consignatorii** (deponenţii) şi **consignatarii** (comisionarii).

Consignatarii beneficiază de un comision şi suportă toate cheltuielile legate de pierderile de mărfuri din vina lor. Cheltuielile efectuate de consignatari în contul consignatorilor sunt recuperate de la aceştia.

Preţurile aplicate în acest caz sunt:

- costul de achiziţie al mărfii la consignator;
- preţul de vânzare care poate fi fixat de consignator sau de consignatar.

Comisionul consignatarului se poate aplica fie asupra preţului de cumpărare fie asupra preţului stabilit de consignatar ca preţ de vânzare pentru mărfurile proprii (preţul pretins de consignator).

Documentele pentru evidenţa intrărilor de mărfuri sunt:

Bon de primire a mărfurilor în consignaţie, document întocmit la primirea mărfurilor în care se consemnează:

- date despre deponent (persoana fizică);
- felul mărfurilor;
- număr sau cantitate;
- preţul de evaluare.

şi serveşte la evidenţierea mărfurilor aflate în păstrare temporară şi ca document de plată, în cazul vânzării mărfurilor sau pentru retragerea acestora de către deponent (în caz de nevânzare).

Avizul de însoţire a mărfii, în cazul trimiterii mărfurilor de către consignatori, document pe baza căruia se descarcă gestiunea de mărfuri şi simultan consignatarul evidenţiază primirea pentru păstrare până la vânzare.

Pe baza "Avizului de însoţire a mărfii" consignatarul procedează la organizarea recepţiei şi consemnarea acesteia în "Procesul verbal de custodie".

Centralizatorul intrărilor ca document cumulativ, servind la consemnarea contabilă a primirilor de mărfuri în consignaţie.

Documente pentru evidența ieșirilor de mărfuri:

Bonul de vânzare, Factura care consemnează vânzările fie în numerar fie prin virament și pe baza cărora se completează zilnic **"Borderoul de ieșire a obiectelor din consignație"** servind la:

- evidența mișcării obiectelor primite în consignație;
- justificarea vânzărilor (împreună cu documentele de vânzare);
- justificarea predării documentelor de către gestionar.

Dacă unitatea este plătitoare de TVA, ea întocmește lunar **"Jurnalul pentru vânzări"** care servește ca registru auxiliar al vânzărilor, pentru stabilirea lunară a TVA colectată și pentru controlul unor operații înregistrate în contabilitate.

După vânzarea mărfurilor, consignatarul întocmește un document numit **"Contul de vânzări"** echivalent unui decont prin care se justifică venitul net obținut și care urmează a fi decontat consignatorului.

Acest document servește la:

- înregistrarea vânzărilor în contabilitatea consignatarului;
- încasarea venitului net în contabilitatea consignatorului și scăderea din evidență a mărfurilor.

Venitul net din vânzare se calculează ca diferența între prețul de vânzare și cheltuielile efectuate în contul consignatorului plus comisionul încasat de consignatar.

Conturi utilizate în operațiile de consignație:

Contul 8033 "Valori materiale primite spre păstrare sau custodie" pentru evidențierea mărfurilor primite în gestiune dar aparținând deponenților sau consignatorilor.

Contul 357 "Mărfuri în custodie sau consignație la terți" care înregistrează mărfurile trimise de consignator spre vânzare la consignatar.

Contul 462 "Creditori diverși" ține evidența angajamentelor față de deponenți sau consignatori și care decurg din momentul vânzării mărfurilor.

Conturile din clasa 6 pentru evidențierea pe de-o parte a costului mărfurilor vândute de consignatori cât și pentru cheltuielile proprii impuse de existența și desfășurarea activității.

Contul 707 "Venituri din vânzări de mărfuri" evidențiază după caz:

- comisioanele consignatarilor;
- prețul de vânzare al consignatorului.

Contul 121 "Profit și pierdere" prin care se reunesc conturile de cheltuieli și venituri în vederea calculului rezultatului.

Rezultatul se calculează:
a) **la consignatori:**
Rezultat = preț vânzare - (cost achiziție + comisionul consignatarului)
b) **la consignatari:**
Rezultat = comisioane - cheltuieli proprii

Contabilizarea operațiilor cu mărfuri în comerțul de consignație
a) La consignațiile care primesc mărfuri de la populație.

Exemplu:
Se consideră o primire de mărfuri de la un deponent, mărfuri evaluate la 500.000 lei; comisionul consignației 20%; cheltuieli proprii 50.000 lei.

1. **Primirea mărfurilor în gestiune nu și în patrimoniu:**

Debit cont 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	500.000

2. **Vânzarea mărfurilor la preț de vânzare =**
= prețul de evaluare + comisionul =

$$= 500.000 \text{ lei} + \frac{500.000 \times 20}{100} = 600.000 \text{ lei}$$

5311 "Casa"	=	%	600.000
		462 "Creditori diverşi"	500.000
		704 "Venituri din prestări servicii"	100.000

Vânzarea coincide cu angajamentul ferm față de deponenți la nivelul prețului de evaluare. Venitul consignației este egal cu comisionul realizat.

3. **Simultan se scad din gestiune mărfurile vândute:**

500.000	Credit cont 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

4. **Plata deponenților:**

500.000	462 "Creditori diverşi"	=	5311 "Casa"	500.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5. **Înregistrarea cheltuielilor proprii de 50.000 lei:**

50.000	Clasa 6	=	%	50.000
			Clasa 4	
			Clasa 5	

6. **Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri şi calculul rezultatului:**

a) Închiderea contului de venituri:

100.000	704 "Venituri din prestări servicii"	=	121 "Profit şi pierdere"	100.000

b) Închiderea conturilor de cheltuieli:

50.000	121 "Profit şi pierdere"	=	Clasa 6	50.000

c) Calculul rezultatului:

D	121 "Profit şi pierdere"		C
(6.b)	50.000	100.000	(6.a)
Sc.	50.000 profit		

Operaţii consignatori-consignatari

Aplicaţie pe baza următoarelor date:

- mărfuri trimise de consignatori : 2.000 bucăţi
- cost de achiziţie unitar : 500 lei/bucată
- preţ de vânzare unitar stabilit de consignator : 600 lei/bucată
- comisionul consignatarului : 15%
- mărfuri vândute : 1.000 bucăţi

I. În contabilitatea consignatorului:

1. Trimiterea mărfurilor spre vânzare consignatarului:

2.000 buc. × 500 lei/buc. = 1.000.000 lei

1.000.000	357 "Mărfuri în custodie consignaţie la terţi"	sau =	371 "Mărfuri"	1.000.000

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. Primirea decontului şi contabilizarea vânzărilor:

Preţ de vânzare	=	1.000 buc. × 600 lei/buc.	=	600.000 lei
Cost de achiziţie	=	1.000 buc. × 500 lei/buc.	=	500.000 lei
Comision 15%	=	$\frac{500.000 \times 15}{100}$	=	75.000 lei
Profit brut	=	600.000 - (500.000 + 75.000)	=	25.000 lei

	%	=	707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	600.000
525.000	411 "Clienţi"			525.000
75.000	622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"			75.000

sau

600.000	411 "Clienţi"	=	707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	600.000

75.000	622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"	=	411 "Clienţi"	75.000

3. Încasarea sumei aferente vânzărilor:

525.000	5121 "Disponibil la bancă în lei"	=	411 "Clienţi"	525.000

4. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

500.000	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	357 "Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi"	500.000

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5. Închiderea conturilor de cheltuieli, de venituri şi calculul rezultatului:
a) închiderea conturilor de cheltuieli:

575.000	121 "Profit şi pierdere"	=	%	575.000
			607 "Cheltuieli privind mărfurile"	500.000
			622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"	75.000

b) închiderea conturilor de venituri:

600.000	707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	=	121 "Profit şi pierdere"	600.000

c) calculul rezultatului:

D	121 "Profit şi pierdere"		C
(5.a)	575.000	600.000	(5.b)
Sc.	25.000 profit brut		

II. **În contabilitatea consignatarului**:
1. Primirea mărfurilor de la consignatori:

Debit cont 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	1.200.000

2. Vânzarea celor 1.000 bucăţi şi crearea obligaţiei faţă de consignator:

600.000	5311 "Casa"	=	%	600.000
			462 "Creditori diverşi"	525.000
			704 "Venituri din prestări servicii"	75.000

3. Scăderea din evidenţă a mărfurilor vândute:

600.000	Credit cont 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4. Plata consignatorului:

525.000	462 "Creditori diverşi"	=	5121 "Disponibil la bancă în lei"	525.000

5. Închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri şi calculul rezultatului:

a) închiderea conturilor de venituri:

75.000	704 "Venituri din prestări servicii"	=	121 "Profit şi pierdere"	75.000

b) închiderea conturilor de cheltuieli presupunând că s-au efectuat cheltuieli proprii de 50.000 lei:

50.000	121 "Profit şi pierdere"	=	Clasa 6	50.000

c) calculul rezultatului:

D	121 "Profit şi pierdere"	C
(5.b) 50.000		75.000 (5.a)
Sc. 25.000 profit		

Partea a doua - Teste grilă şi întrebări

Teste grilă

1. Dispuneţi de următoarele informaţii privind mărfurile: stocul scriptic de marfă 1.150.000 lei, stocul faptic 1.200.000 lei. Precizaţi înregistrarea contabilă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a) 371 = 607 50.000
b) 371 = 707 50.000
c) 371 = 771 50.000
d) 371 = 711 50.000
e) 371 = 121 50.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. Precizați scopul inventarierii efectuate la închiderea exercițiului financiar:

a) pentru controlul gestiunilor;
b) în vederea cunoașterii structurii fondului de marfă;
c) pentru cunoașterea vechimii stocurilor;
d) în vederea determinării vitezei de rotație a stocurilor;
e) pentru stabilirea situației patrimoniale reale în vederea evaluării de bilanț.

3. Numărul de inventarieri anuale este condiționat de:

a) organizarea evidenței operative și a contabilității analitice a stocurilor;
b) destinația stocurilor;
c) numărul de sortimente aflate în stoc;
d) mărimea gestiunii;
e) numărul de gestionari.

4. Nu se pot inventaria:

a) mărfurile aflate în stoc în unitățile operative ale societății;
b) mărfurile aflate la terți;
c) mărfurile nerecepționate încă;
d) mărfurile nefacturate, dar recepționate;
e) mărfurile aparținând altor patrimonii, dar aflate în gestiunea societății.

5. Nu reprezintă condiție de compensare la inventariere:

a) se compensează între ele, sorturi ale aceluiași sortiment;
b) se compensează între ele, sorturi ale aceluiași sortiment, ușor confundabile între ele;
c) se compensează plusurile și minusurile constatate la recepție;
d) se compensează diferențe constatate în aceeași gestiune;
e) se compensează numai diferențe constatate în cadrul aceluiași exercițiu.

6. Minusul valoric constatat la inventar nu poate fi cauzat de:

a) perisabilități normale;
b) perisabilități peste normă;
c) neglijența gestionarului;
d) neglijența furnizorului;
e) calamități naturale.

BCU CLUJ "LUCIAN BLAGA" UNIVERSITY LIBRARY

7. Dispuneți de următoarele informații privind mărfurile: stocul scriptic de marfă 1.500.000 lei, stocul faptic constatat la inventar 1.420.000 lei. Precizați înregistrarea contabilă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a)	371 =	607	80.000
b)	461 =	371	80.000
c)	428 =	371	80.000
d)	607 =	371	80.000
e)	428 =	%	118.000
		758	100.000
		4427	18.000

8. Nu reprezintă etapă în regularizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global valoric:
a) calculul și înregistrarea perisabilităților;
b) calculul și înregistrarea pierderilor peste normă;
c) compensările între plusuri și minusuri;
d) înregistrarea lipsurilor din calamități;
e) înregistrarea lipsurilor datorate gestionarului.

9. Nu fac parte din categoria mărfurilor aflate la terți:
a) mărfurile date spre prelucrare sau recondiționare;
b) mărfurile date spre vânzare în consignație;
c) mărfurile refuzate de clienți și returnate de ei;
d) mărfurile date spre vânzare în comision;
e) mărfurile cumpărate și lăsate în custodia furnizorului.

10. Dispuneți de următoarele informații: o societate lasă în custodia furnizorului marfă "X" 5.800 bucăți, preț de cumpărare 500 lei/bucată, cheltuieli de depozitare 100.000 lei, TVA 18%. La aducerea mărfurilor, se recepționează 5.900 bucăți, cheltuielile de transport fiind de 50.000 lei, TVA 18%, achitate în numerar. Înregistrarea privitoare la recepția mărfurilor aduse din custodie este:

a)

3.118.000	%	=	%	3.118.000
3.100.000	371		357	3.000.000
9.000	4426		408	59.000
9.000	4428		5311	59.000

b)

	%	=	401	3.658.000
	371			3.100.000
	4426			558.000

c)

3.118.000	%	=	%	3.118.000
3.100.000	371		357	3.000.000
18.000	4426		401	118.000

d)

3.118.000	%	=	%	3.118.000
3.100.000	371		401	3.000.000
18.000	4426		5311	118.000

e)

3.118.000	%	=	%	3.118.000
3.100.000	371		357	3.000.000
18.000	4426		401	59.000
			5311	59.000

11. Într-o unitate de consignație, cifra de afaceri este reprezentată de:
a) prețul de vânzare al mărfurilor trimise de consignatori;
b) comisionul din vânzarea mărfurilor;
c) prețul de vânzare al mărfurilor vândute;
d) prețul de vânzare al mărfurilor vândute și comisionul din operațiile de consignație;
e) prețul de vânzare al mărfurilor stabilit de consignator.

12. Marfa recepționată dar neacceptată în gestiune se înregistrează cu ajutorul contului:
a) 8033;
b) 371;
c) 357;
d) 607;
e) 462.

13. Valoarea unei mărfi aduse de la prelucrare este egală cu:
a) valoarea mărfii trimise la prelucrare;
b) valoarea mărfii trimise și manopera de prelucrare;
c) valoarea mărfii trimise la prelucrare, manopera de prelucrare, cheltuieli de transport dus-întors și alte cheltuieli accesorii;

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d) manopera de prelucrare;
e) valoarea mărfii trimise la prelucrare şi comisionul furnizorului;

Întrebări

1. În ce constă necesitatea inventarierii şi care sunt funcţiile ei?
2. Care sunt etapele inventarierii ?
3. În ce situaţii este necesară inventarierea de control gestionar?
4. Cum se stabilesc, regularizează şi înregistrează diferenţele de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric?
5. Cum se stabilesc, regularizează şi înregistrează diferenţele de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric?
6. În ce situaţii se pot afla mărfurile, proprietatea societăţii în custodie la terţi?
7. În ce situaţii se pot afla mărfurile aparţinând unor patrimonii străine în custodia societăţii noastre?
8. Ce cunoaşteţi despre transferurile de mărfuri şi cum se contabilizează ele?
9. Cum se determină valoarea unei mărfi aduse de la prelucrare?
10. Cum se soluţionează şi înregistrează diferenţele constatate la recepţia mărfurilor aduse din custodia furnizorului?
11. Cum se evaluează mărfurile primite în consignaţie?
12. Care sunt documentele specifice operaţiilor de consignaţie?
13. Prin ce se deosebeşte înregistrarea operaţiilor cu mărfuri primite în consignaţie de la populaţie, faţă de cele primite în consignaţie de la persoane juridice?
14. Cum se reflectă în contabilitatea furnizorului refuzul de plată parţial sau total din partea clientului? Dar în contabilitatea clientului?
15. Când se utilizează, pentru reflectarea mărfurilor aflate în custodie, contul 357 şi când 8033?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicaţia nr. 1

1. O societate are în stoc, la deschiderea exerciţiului:
   - marfă "X" 5.500 kg. la cost de achiziţie 850 lei/kg.;
   - marfă "Y" 2.250 bucăţi la cost de achiziţie 1.000 lei/bucată şi
   - marfă "Z" 2.100 cutii la cost de achiziţie 600 lei/cutie.

2. În cursul exercițiului au loc operațiile:

a) aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând:

- marfă "Y" 4.250 bucăți, preț de cumpărare 965 lei/bucată, TVA 18%;
- marfă "Z" 1.950 cutii, preț de cumpărare 480 lei/cutie;
- cheltuieli transport 100.745 lei, TVA 18%.

La recepție se constată o lipsă nesoluționată de 150 bucăți marfă "Z".

b) vânzare de mărfuri, factura cuprinzând:

- marfă "Y" 1.400 bucăți, preț de vânzare 1.200 lei/bucată;
- marfă "Z" 1.800 cutii, preț de vânzare 800 lei/cutie.

3. La închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii se constată în stoc marfă "X" 5.400 bucăți, marfă "Y" 2.110 bucăți şi marfă "Z" 2.140 bucăți.

Să se stabilească, regularizeze şi înregistreze diferențele la inventar conform legislației în vigoare şi aprecierii personale, cunoscând că cele trei mărfuri sunt sorturi ale aceluiaşi sortiment şi îndeplinesc condițiile pentru compensare.

Aplicația nr. 2

Dispuneți de următoarele informații:

1. Stoc de marfă la deschiderea exercițiului, în valoare de 2.850.400 lei, cota medie a marjei brute 24%.

2. În cursul exercițiului au loc operațiile:

a) aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând:

- marfă "X" 12.000 bucăți, preț de cumpărare 1.250 lei/bucată;
- marfă "Y" 8.000 kg., preț de cumpărare 400 lei/kg.;
- cheltuieli transport 455.000 lei, TVA 18%.

La recepție se constată un plus de 100 kg. marfă "Y" acceptată în gestiune.

Coeficientul de marjă brută pentru marfa "X" este 30% iar pentru marfa "Y" 25%.

b) vânzare de mărfuri, cu încasare în numerar 17.700.000 lei din care TVA 18%.

3. La inventarierea mărfurilor, efectuată la închiderea exercițiului se constată în stoc:

marfă "X"	4.000 bucăți
marfă "Y"	2.500 kg.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Să se determine, regularizeze şi înregistreze diferenţele la inventar, cunoscând că cele două sortimente admit perisabilităţi coeficienţii fiind:

pentru marfa "X"	0,2%
pentru marfa "Y"	0,5%

Aplicaţia nr. 3

1. O societate de comerţ recepţionează în depozitul furnizorului:
   - marfă "X" 2.500 metri, preţ de cumpărare 600 lei/metru şi
   - marfă "Y" 8.000 bucăţi, preţ de cumpărare 450 lei/bucată, TVA 18%.

Marfa recepţionată se lasă în custodia furnizorului datorită lipsei spaţiilor comerciale proprii; cheltuieli de depozitare facturate 102.000 lei, TVA 18%.

La o dată ulterioară se aduce marfa din custodie.

La recepţia ei în unităţile proprii se constată:

marfă "X"	2.480 metri
marfă "Y"	8.100 bucăţi

Minusul de 20 metri, marfă "X", este nesoluţionat, iar plusul de 100 bucăţi marfă "Y" se admite în gestiune.

Cheltuielile de transport în sumă de 156.060 lei, TVA 18% se achită dintr-un avans spre decontare.

2. Se vând mărfuri, factura cuprinzând 800 metri marfă "X" preţ de vânzare 780 lei/metru, 5.000 bucăţi marfă "Y" preţ de vânzare 600 lei/bucată, TVA 18%.

Clientul constată:

- deficienţe de calitate la marfa "X" pentru care i se facturează la o dată ulterioară o bonificaţie de 2%;
- 100 bucăţi cu termenul de garanţie depăşit, la marfa "Y", pentru care întocmeşte un refuz de plată parţial. Ulterior se întocmeşte factura în roşu pentru marfa refuzată. Aceasta se preia temporar în custodia clientului şi se restituie la o dată ulterioară.

Se cere înregistrarea tuturor operaţiilor economico-financiare în contabilitatea furnizorului şi clientului, pentru marfă utilizându-se:

a) metoda inventarului permanent la cost de achiziţie;
b) metoda inventarului permanent la un cost standard de 605 lei/metru pentru marfa "X" şi 480 lei/bucată pentru marfa "Y";
c) metoda inventarului intermitent;

ştiind că la inventarierea de la închiderea exerciţiului se constată în stoc marfă "X" 1.657 metri şi marfă "Y" 3.100 bucăţi, care se evaluează conform legislaţiei şi aprecierii personale.

Aplicația nr. 4

Dispunând de contractul de vânzare în comision din Anexa 4.1., simulați operațiunile economico-financiare rezultate din acesta, timp de o lună, întocmind documentele primare şi centralizatoare şi înregistrându-le în contabilitatea societății "Maxim Invest".

Marfa predată în comision se concretizează în integrame ABC, crucigrame, integrame plus, criptograme şi publicația "Minimax" (Prețul de vânzare al pieții variază între 1.500 şi 4.000 lei/bucată, marfa fiind scutită de TVA; comisionul cedat de comitent este de 15 - 25 % în funcție de cantitatea vândută de comisionar).

Aplicația nr. 5

Dispunând de contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate din Anexa 4.2., înregistrați toate operațiunile economico-financiare rezultate din el, în contabilitatea vânzătorului, cunoscând că:

a) derularea lui se face în condiții normale;
b) la plata uneia din rate se înregistrează o întârziere de 20 zile;
c) vânzătorul este plătitor de TVA.

Aplicația nr. 6

Înregistrați în contabilitate operațiile economico-financiare desprinse din contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate, cunoscând că:

1) Articolul III are următorul cuprins:

III. PREȚ, TERMENE ŞI MODALITĂȚI DE PLATĂ

Prețul negociat, avansul şi ratele lunare se exprimă în dolari americani, dar se achită în lei, la cursul leu/dolar comunicat de BNR, existent în ziua de luni a săptămânii în care se face plata, valabil pentru întreaga săptămână.

Părțile convin vânzarea-cumpărarea la un preț de 12.372$/bucată, cu un avans de 3.300$/bucată şi eşalonarea restului de plată în sumă de 9.072$/bucată pe o perioadă de 12 luni. Rezultă o rată lunară de 756$/lună.

Plata autoturismelor se va face în următoarele condiții:

a) Avans de 74.250.000 lei, echivalentul a 9.900$, la cursul de azi, data încheierii contractului, de 7.500lei/$, în contul "Autotur" nr. 46301251 deschis la Banca Agricolă, SMB.
b) Ratele lunare se vor plăti de CUMPĂRĂTOR în contul VÂNZĂTORULUI până în ultima zi lucrătoare a fiecărei luni, începând cu luna imediat următoare vânzării autoturismelor.

2)

Articolul V/1.3 va avea următorul cuprins:

La achitarea integrală a prețului convenit emite factura fermă cu întreaga valoare în lei, rezultată din transpunerea valutei în lei la cursul BNR din ziua de luni a săptămânii în care se face plata.

3)
Contractul se încheie la 30.06.1997, iar evoluția dolarului american este:

la plata ratei I[a]	7.550	lei/$
la plata ratei a-II[a]	7.580	lei/$
la plata ratei a-III[a]	7.600	lei/$
la plata ratei a-IV[a]	7.610	lei/$
la plata ratei a-V[a]	7.625	lei/$
la plata ratei a-VI[a]	7.630	lei/$
la 31 decembrie	7.650	lei/$
la plata ratei a-VII[a]	7.600	lei/$
la plata ratei a-VIII[a]	7.700	lei/$
la plata ratei a-IX[a]	7.480	lei/$
la plata ratei a-X[a]	7.570	lei/$
la plata ratei a-XI[a]	7.800	lei/$
la plata ultimei rate	7.780	lei/$

Aplicația nr. 7

Dispunând de contractul de consignație din Anexa 4.3., simulați operațiunile economico-financiare rezultate din el, timp de o lună, întocmind documentele primare și centralizatoare și înregistrându-le în contabilitatea ambilor parteneri.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CONTRACT DE VÂNZARE ÎN COMISION

Încheiat azi ..3.I.1998.., în Bucureşti

ART. I PĂRŢILE CONTRACTANTE

Societatea comercială .....Maxim Invest S.R.L..... cu sediul în ...Bucureşti....., înregistrată la Registrul Comerţului sub nr. ...J40/20175.., cod fiscal nr. R 712818.., având cont bancar nr. ..4650256..... la ...BCR fil. sct. 3....., reprezentată prin ....Rădus G..... în calitate de ...administrator....., menţionată mai jos drept COMITENT şi

Societatea comercială .....RODIPRESS..... cu sediul în ...Bucureşti....., înregistrată la Registrul Comerţului sub nr. J40/38120..., cod fiscal nr. ..R 612015.., având cont bancar nr. ..46501205..... la .....BankCoop....., reprezentată prin ..Ionescu C..... în calitate de ...director general....., menţionată mai jos drept COMISIONAR au convenit să încheie prezentul CONTRACT DE VÂNZARE ÎN COMISION în următoarele condiţii:

ART. II OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract îl constituie vânzarea în comision de integrame, în condiţii reciproc avantajoase în scopul comercializării mărfurilor livrate de către societatea comercială ...Maxim Invest..... prin societatea comercială ...RodiPress..... în calitate de comerciant cu amănuntul.

ART. III TERMENUL DE PREDARE

Termenul de predare a mărfurilor spre vânzare este ..bilunar.....

ART. IV OBLIGAŢIILE PĂRŢILOR

1. Obligaţiile COMITENTULUI

1.1. Să aprovizioneze cu mărfuri de calitate şi sortimente diversificate partenerul de contract. Predarea mărfurilor se va face pe baza Avizului de însoţire a mărfurilor sau factură pro forma, conform semnăturii de certificare a comisionarului.

BCU/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1.2. Să asigure transportul mărfurilor la locul de desfacere a acestora.

1.3. Să înlocuiască mărfurile cu vicii ascunse de calitate sau cu defecte, cu mărfuri de acelaşi sortiment şi la acelaşi preţ. Comitentul se obligă ca în cazul în care respectivele mărfuri nu mai sunt de actualitate sau în cazul nevânzării lor ce nu se datorează culpei comisionarului să le retragă în termen de ..5..... zile de la data înştiinţării scrise.

1.4. Să întocmească factură fermă pe baza situaţiilor de vânzări primite de la comisionar. Comitentul îşi rezervă dreptul de a face inspecţii periodice la unităţile de vânzare ale comisionarului şi de a retrage marfa necondiţionat în cazul deteriorării ei, în cazul vânzării la alte preţuri decât cele impuse prin Avizul de însoţire, precum şi în cazul vânzării aceluiaşi tip de produs, procurat din altă sursă.

1.5. Să specifice comisionul cuvenit comisionarului în momentul facturării ferme.

2. Obligaţiile COMISIONARULUI

2.1. Să preia şi să asigure depozitarea corespunzătoare a mărfurilor predate de comitent. Comisionarul răspunde în caz de dispariţie, pierdere sau deteriorare a mărfurilor în afară de cazul în care dovedeşte o cauză străină ce nu-i este imputabilă. În caz de culpă, comisionarul este obligat să achite contravaloarea mărfurilor la preţul specificat în Avizul de însoţire precum şi comisionul ce i s-ar fi cuvenit conform acestui contract.

2.2 Să creeze posibilitatea vânzării cât mai rapide a mărfurilor predate spre vânzare de către partenerul de contract prin afişaj preferenţial şi să se conformeze instrucţiunilor comitentului, acţionând în limitele împuternicirii primite (preţ, termen etc.).

În situaţia în care comisionarul a vândut mărfurile pe un preţ mai mic sau mai mare decât cel hotărât de comitent prin Avizul de însoţire, el este obligat să plătească comitentului diferenţa de preţ sub sancţiunea micşorării comisionului cu .....%. În situaţia în care comisionarul, fără autorizaţia comitentului, a făcut înaintări de bani, vânzări sau alte operaţiuni pe credit, îşi va lua asupra sa orice răspundere şi comitentul îi poate cere plata neîntârziată a creditelor făcute, cedându-i interesele şi foloasele ce ar rezulta din aceasta.

2.3. Să întocmească periodic, la data de .... a fiecărei luni, o situaţie a vânzărilor de mărfuri în vederea întocmirii facturii ferme.

2.4. Să achite contravaloarea mărfurilor vândute la preţul stabilit, reţinând comisionul, prin dispoziţie de plată în contul comitentului nr. .....4650256....., deschis la banca .....BCR fil. sct. 3..... În caz contrar comitentul va fi îndreptăţit să ceară executarea silită şi daune-interese.

ART. V CLAUZE SPECIALE

1. Preţul mărfurilor predate spre vânzare în comision (inclusiv comisionul) este cel prevăzut în Avizele de însoţire a mărfii sau în factura pro forma aferente fiecărei predări.

2. Comitentul păstrează dreptul de proprietate asupra mărfurilor până în momentul vânzării lor de către comisionar. moment în care operează transferul proprietăţii asupra cumpărătorului.

3. Operaţiunea se va desfăşura pe o perioadă de timp de 1 an..... . Mărfurile nevândute în această perioadă, fără a se constata o culpă a comisionarului şi fără ca părţile să fi fost de acord să o prelungească înaintea expirării, vor fi returnate comitentului pe cheltuiala acestuia.

4. Sumele încasate din vânzarea în comision nu vor putea fi urmărite de creditorii comisionarului pentru realizarea creanţelor lor.

5. Orice modificare privind derularea prezentului contract se va face numai cu acordul părţilor. Contractul este valabil şi îşi produce efectele de la data semnării lui.

6. Contractul poate fi reziliat cu acordul ambelor părţi cu un preaviz de 15... zile, notificat în scris. Contractul se consideră reziliat numai din momentul stingerii obligaţiilor celor două părţi contractante una faţă de alta.

ART. VI FORŢA MAJORĂ

Părţile nu sunt responsabile pentru neîndeplinirea obligaţiilor contractuale în cazul apariţiei cauzelor de forţă majoră. Prin cazuri de forţă majoră se înţeleg evenimente de neprevăzut şi de neînlăturat şi care nu au putut fi evitate, apărute după semnarea prezentului contract (război, inundaţii, cutremure, incendii, catastrofe şi alte cazuri similare independente de voinţa părţilor).

ART. VII SOLUŢIONAREA LITIGIILOR

Eventualele litigii născute ca urmare a nerespectării clauzelor contractuale vor fi soluţionate pe cale amiabilă. În caz contrar părţile se vor adresa Comisiei de Arbitraj de pe lângă Camera de Comerţ şi Industrie a României.

Încheiat azi ...3.I.1998.. în două exemplare, câte unul pentru fiecare parte.

SEMNĂTURA SEMNĂTURA

BCU IAŞI CENTRU UNIVERSITAR LIBRARY

CONTRACT DE VÂNZARE-CUMPĂRARE CU PLATA ÎN RATE

I. PĂRȚILE CONTRACTANTE

Societatea "Autotur" SRL, persoană juridică română cu sediul în Bucureşti, str. Toamnei nr. 210, sector 2, înmatriculată la Registrul Comerțului Bucureşti sub nr. J40/21541/1992, reprezentată legal prin Rădulescu Traian în calitate de director, menționată mai jos VÂNZĂTOR

şi

Societatea "Realtrans" SRL persoană juridică română cu sediul în Bucureşti, str. Alexandriei nr. 10, sector 5, înmatriculată la Registrul Comerțului Bucureşti sub nr. J40/612604/1996, reprezentată legal prin Buliga Ion în calitate de administrator, menționată mai jos CUMPĂRĂTOR,

a intervenit următorul contract:

II. OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract constă în vânzarea-cumpărarea cu plata în rate a 3 autoturisme, având marca, tipul, seria şasiu, seria motor specificate mai jos:

Model / tip	Cielo GLE-AC
Culoare	Verde Cantebury
Seria şasiu	KLATF 199/ATD 007252;
	KLATG 200/ATE 007253;
	KLATH 201/ATF 007254;
Seria motor	411125;
	411126;
	411127;
Serie C.I.	B756941;
	B756942;
	B756943;
Cantitate	3 bucăți

III. REZERVE DE PROPRIETATE

VÂNZĂTORUL rămâne proprietarul mărfurilor şi păstrează toate drepturile asupra lor până la achitarea integrală a prețului convenit.

IV. PREȚ, TERMENE ȘI MODALITĂȚI DE PLATĂ

Părțile convin vânzarea-cumpărarea la un preț de 97.790.000 lei/bucată, cu un avans de 15%, adică 13.918.500 lei/bucată și eșalonarea restului de plată, în sumă de 78.871.500 lei/bucată pe o perioadă de 12 luni. Rezultă o rată lunară de 6.572.625 lei/bucată.

Lunar se va calcula și achita o dobândă simplă la restul de plată de 6%.

Plata se va face în contul VÂNZĂTORULUI nr. 4630125 deschis la Banca Agicolă, SMB, până în ultima zi lucrătoare a fiecărei luni începând cu luna imediat următoare vânzării autoturismelor.

V. OBLIGAȚIILE ȘI DREPTURILE PĂRȚILOR

1. Obligațiile și drepturile vânzătorului

1.1 VÂNZĂTORUL livrează autoturismele la data încheierii contractului, eliberând CUMPĂRĂTORULUI certificatul de garanție și efectuând în prezența acestuia probele de funcționalitate.

1.2 Întocmește factura proforma și înscrie pe ea și pe cărțile de identitate ale autoturismelor, mențiunea **"Vândut cu plata în rate. Nu poate fi înstrăinat decât după achitarea integrală."**.

1.3 La achitarea integrală a prețului convenit emite factura fermă cu întreaga valoare a autoturismelor.

1.4 Emite, în urma achitării integrale a ratelor, un înscris, care să ateste plata integrală și transferul dreptului de proprietate asupra autoturismelor.

1.5 În caz de neplată a unei rate scadente (parțiale sau totale), VÂNZĂTORUL are dreptul de a mări rata scadentă cu o dobândă penalizatoare de 0,4% pentru fiecare zi de întârziere. Urmărirea se va face pe baza prezentului contract, care conform decretului nr. 226/959 are valoarea unui titlu executoriu.

1.6 VÂNZĂTORUL își rezervă dreptul atât la o acțiune reală cât și la acțiune personală, în caz de neplată a ratelor.

2. Obligațiile și drepturile CUMPĂRĂTORULUI

2.1 Cumpărătorul va anunța VÂNZĂTORULUI orice schimbare de domiciliu în termen de trei zile de la data când a intervenit schimbarea, comunicând în scris noul domiciliu (sediu). În caz contrar este pasibil de sancțiunile prevăzute de lege.

2.2 CUMPĂRĂTORUL acceptă și acordă în mod necondiționat garanții VÂNZĂTORULUI pentru riscul de neplată a ratelor, prin prezentarea asigurării creditului de către o agenție de asigurări sau scrisoare de garanție bancară, în favoarea VÂNZĂTORULUI, valabilă pe toată perioada achitării

ratelor, document ce va fi prezentat la VÂNZĂTOR în original, înainte de livrarea autoturismelor.

Dacă la un moment dat contravaloarea scrisorii de garanție, nu mai acoperă creditul acordat, CUMPĂRĂTORUL va emite scrisori de garanție bancară suplimentare; în caz contrar, VÂNZĂTORUL va executa scrisoarea de garanție bancară existentă pentru recuperarea creditului.

2.3 CUMPĂRĂTORUL se obligă să nu cedeze sau să nu înstrăineze, nici proprietatea, nici folosința autoturismelor şi/sau accesoriilor, prin nici un act juridic cu titlu gratuit sau oneros, înainte de a fi plătit integral contravaloarea lor.

2.4 CUMPĂRĂTORUL consimte ca în caz de neplată a ratelor scadente, să se rezilieze contractul şi ca urmare să piardă avansul şi ratele achitate până la acea dată.

Toate cheltuielile de orice natură privind urmărirea şi executarea în caz de neplată vor fi în sarcina CUMPĂRĂTORULUI.

2.5 CUMPĂRĂTORUL declară că a cumpărat cu plata în rate şi a primit autoturismele descrise în prezentul contract, în condițiile specificate mai sus, pe care le acceptă şi se obligă a le respecta întocmai.

VI. MODIFICAREA CONTRACTULUI

Orice modificare a clauzelor contractuale se va face doar cu acordul expres al celor două părți.

VII. LITIGII

Orice litigiu apărut între cele două părți se va rezolva pe cale amiabilă, iar în caz contrar de către instanțele judecătoreşti competente.

Pentru opozabilitate față de terți, prezentul contract va primi dată certă prin autentificarea sa la notariat.

Prezentul contract de vânzare-cumpărare a fost încheiat în trei exemplare, din care două pentru părți şi unul pentru arhiva notarului.

Se decupează de pe exemplarul nr. 2 din Contractul de vânzare-cumpărare şi se predă Cumpărătorului în momentul vânzării

Acest talon va fi prezentat de CUMPĂRĂTOR, în momentul plății lunare, la ghişeul filialelor BCR din țară, care efectuează încasările ratelor în contul "Autotur" S.R.L.	Nume Client: REALTRANS Număr contract: 000886 Rată lunară: 6.572.625 lei × 3 Cont: 46301251 Deschis la: Banca Agricolă SMB

Anexa 4.3.

CONTRACT DE CONSIGNAȚIE

I. PĂRȚILE CONTRACTANTE

S.C. ..... S.R.L., persoană juridică română cu sediul în București, str. ....., bl. ....., sc. ...., et. ....., apt. ....., sector ..., înmatriculată la Registrul Comerțului București sub nr. J40/..../199..., reprezentată legal prin ..... în calitate de ....., menționată mai jos CONSIGNANT

și

S.C. ..... S.R.L., persoană juridică română cu sediul în București, str. ....., bl. ....., sc. ...., et. ....., apt. ....., sector ..., înmatriculată la Registrul Comerțului București sub nr. J40/..../199..., reprezentată legal prin ..... în calitate de ....., menționată mai jos CONSIGNATAR ,

Au convenit să încheie prezentul contract în baza dispozițiilor Legii nr. 178/1934 pentru reglementarea Contractului de Consignație.

II. OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract constă în încheierea de către CONSIGNATAR cu terții a unor contracte de vânzare-cumpărare pentru vânzarea unor mărfuri ale CONSIGNANTULUI. Mărfurile vor fi predate CONSIGNATARULUI treptat prin note de predare-primire succesive, emise pe temeiul contractului.

III. REZERVE DE PROPRIETATE

CONSIGNANTUL rămâne proprietarul mărfurilor încredințate spre vânzare CONSIGNATARULUI și păstrează toate drepturile asupra acestor mărfuri, putând dispune oricând de ele după expirarea termenului contractual. Totuși CONSIGNANTUL va putea relua și ridica oricând toate sau parte din mărfurile încredințate, fără necesitatea unui preaviz, pe cale de ordonanță președințială.

IV. TERMENE DE PLATĂ ȘI MODALITĂȚI DE PLATĂ

CONSIGNATARUL va remite CONSIGNANTULUI în termen de 14 zile de la fiecare primire de mărfuri pe bază de note succesive, prețul tuturor mărfurilor vândute în perioada respectivă.

V. OBLIGAȚIILE PĂRȚILOR

1. Obligațiile CONSIGNANTULUI

1.1 CONSIGNANTUL este obligat să predea CONSIGNATARULUI mărfurile ce urmează a fi vândute, treptat prin note de predare-primire succesive, emise pe temeiul contractului. CONSIGNANTUL își rezervă dreptul de a controla și verifica oricând mărfurile încredințate, putând proceda la inventarierea lor.

1.2 CONSIGNANTUL se obligă la plata remunerației cuvenite CONSIGNATARULUI și anume ..... (se stabilește forfetar = o sumă fixă ori procentual = în raport cu prețul mărfii).

1.3 CONSIGNANTUL se obligă să restituie cheltuielile făcute de CONSIGNATAR cu îndeplinirea însărcinării primite, prin aceste cheltuieli înțelegându-se sumele de bani avansate pentru conservarea și desfacerea mărfurilor predate în consignație.

2. Obligațiile CONSIGNATARULUI

2.1 CONSIGNATARUL se obligă să ia toate măsurile unui bun comerciant pentru conservarea mărfurilor încredințate, răspunzând pentru lipsa, pierderea ori deteriorarea acestora, provenite din culpa sa ori a prepușilor săi.

În acest scop, CONSIGNATARUL va păstra mărfurile primite în ambalajele lor originale, păstrând intacte etichetele, mărcile și orice alte semne exterioare aplicate de CONSIGNANT în vederea identificării lor.

2.2 CONSIGNATARUL se obligă să comunice CONSIGNANTULUI în termen de 48 de ore de la primire locul de depozitare a mărfurilor și orice mutare a lor.

2.3 CONSIGNATARUL va comunica în scris viciile aparente sau ascunse ale mărfurilor, în caz contrar prezumându-se că ele au fost primite în consignație în bună stare.

2.4 CONSIGNATARUL se obligă să asigure mărfurile încredințate la o societate de asigurare stabilită în comun cu CONSIGNANTUL, la o valoare egală cu prețul mărfurilor prevăzut în notele de predare și cu acoperirea tuturor riscurilor.

2.5 CONSIGNATARUL va putea vinde mărfurile primite în consignație la prețul stabilit prin notele ori facturile emise în temeiul contractului. În mod expres se specifică faptul că vânzarea mărfurilor se poate face numai contra numerar, iar vânzarea mărfurilor pe credit este interzisă.

2.6 CONSIGNATARUL va ține un registru special în care se vor consemna operațiunile referitoare la mărfurile încredințate în consignație și se obligă să-l prezinte la cererea CONSIGNANTULUI.

Mărfurile nevândute în cadrul termenului contractual vor fi restituite CONSIGNANTULUI, neexistând dreptul de retenţie asupra mărfurilor încredinţate în consignaţie sau asupra sumelor rezultate din vânzarea acestor mărfuri.

VI. TERMENUL CONTRACTULUI

Prezentul contract se încheie pentru o perioadă de un an, începând să-şi producă efectele de la data semnării lui. El este valabil pe perioada stipulată până când:

a) perioada contractuală expiră şi nu este reînnoită cu cel puţin o lună înaintea expirării;
b) una din părţi reziliază contractul, cu efect imediat, din cauza încălcării de către cealaltă parte a vreuneia din prevederile prezentului contract;
c) intervine dizolvarea, lichidarea, falimentul CONSIGNANTULUI ori CONSIGNATARULUI ori pierderea, sub orice formă, de către asociaţii CONSIGNANTULUI ori CONSIGNATARULUI a acestei calităţi.

VII. LITIGII

Orice litigiu izvorât din neexecutarea ori executarea necorespunzătoare a prezentului contract va fi rezolvat pe cale amiabilă. În caz contrar, părţile convin de comun acord ca, competenţa de judecată să revină instanţei în a cărei rază teritorială îşi are sediul CONSIGNANTUL.

VIII. CLAUZE SPECIALE

1. Pe perioada derulării prezentului contract, CONSIGNATARUL nu va accepta vânzarea, în regim de consignaţie, de mărfuri de tipul celor predate în temeiul prezentului contract de către terţe persoane fizice sau juridice.

2. Modificarea unilaterală a clauzelor contractuale este interzisă sub sancţiunea de daune.

3. Prezentul contract constituie titlu executoriu pentru preţ şi despăgubiri.

Prezentul contract de consignaţie a fost încheiat şi semnat astăzi ..... în două exemplare, câte unul pentru fiecare parte.

CONSIGNANT	CONSIGNATAR
S.C.	S.C. .....
prin reprezentant	prin reprezentant

BCU SIBIU "LUCIAN BLAGA" UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 5

Partea 1 - ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII PRODUCȚIEI LABORATOARELOR DE COFETĂRIE ŞI PATISERIE

5.1 Structuri de prețuri şi documente specifice producției laboratoarelor

Spre deosebire de celelalte unități din sfera comerțului al căror obiect de activitate îl constituie circulația mărfurilor, laboratoarelor de cofetărie şi patiserie le este specifică producția.

Pot exista **laboratoare centrale** care vând produsele finite obținute întreprinderilor terțe sau **laboratoare care funcționează pe lângă cofetării şi patiserii,** dar au gestiune separată de acestea şi le transferă produsele finite în vederea vânzării consumatorilor finali.

Laboratoarele centrale pot dispune de magazii de materii prime.

Structurile de prețuri specifice produselor de cofetărie şi patiserie cuprind:

a) **Prețul de cumpărare al materiilor prime** cuprinse în produsul fabricat, denumit şi **"preț de materie primă"**. Acesta este un preț antecalculat pe fiecare fel de produs finit (sortiment de prăjitură sau produs de patiserie) pe baza normelor de consum ale materiilor prime prevăzute în rețeta de fabricație.

Calculul prețului de materie primă se face, de regulă, pentru 100 bucăți. De exemplu, pentru prăjitura "X" prețul de materie primă se calculează astfel:

Nr. crt.	Felul materiei prime conform rețetei	U/M	Norma de consum	P/U	Preț de materie primă al produsului finit (lei)
1.	Făină	kg.	5	600	3.000
2.	Unt	kg.	1	4.000	4.000
3.	Ouă	buc.	20	50	1.000
4.	Zahăr	kg.	2	750	1.500
5.	Brânză de vaci	kg.	2,5	800	2.000
	Total				11.500

Preț de materie primă unitar 115 lei/buc.

Prețurile de materie primă se recalculează ori de câte ori se produc modificări în structura sortimentelor de materii prime (de exemplu, se înlocuieşte untul cu margarina), în normele de consum sau în cuantumul prețurilor de cumpărare.

b) **Prețul de vânzare al laboratorului** calculat prin adăugarea la prețul de materie primă, a marjei comerciale, proprie laboratorului.

c) **Prețul de vânzare al produsului finit prin unități de desfacere** (cofetării sau patiserii) şi prețul de vânzare al produsului prin unități mixte (restaurante) sau alte unități de desfacere (bufete, ceainării etc.). Aceste prețuri se calculează adăugând la prețul de vânzare al laboratorului marja specifică unității prin care se vinde produsul. De remarcat faptul că aceste prețuri nu se deosebesc prin structură, ci doar prin mărimea lor.

Documentele specifice activității laboratorului de cofetărie şi patiserie se diferențiază pe faze ale acestei activități: de aprovizionare cu materii prime, producție şi desfacere.

Deoarece **aprovizionarea** cunoaşte aceleaşi forme cu cele practicate de unitățile mixte şi de desfacere, vom întâlni aceleaşi documente:

a) Factura şi Nota de recepție şi constatare de diferențe pentru aprovizionarea pe răspunderea furnizorului, cu delegatul său sau cu delegatul laboratorului;

b) Nota de predare-transfer-restituire la aprovizionarea prin intermediul depozitelor de repartizare;

c) Borderoul de achiziții urmat de Nota de recepție pentru aprovizionarea de pe piața agroalimentară.

Materiile prime pot intra direct în laborator sau prin intermediul magaziilor de materii prime. În cel de al doilea caz aprovizionarea este urmată de eliberarea materiilor prime spre consum.

În faza de producție se înregistrează cheltuielile de fabricație ale laboratorului.

Cheltuielile cu materiile prime se înregistrează pe baza normelor de consum din rețetele de fabricație, corespunzător producției realizate. În acest scop se ponderează cantitatea de produse finite obținută, consemnată în Notele de predare-transfer-restituire şi Facturi cu prețul de materie primă antecalculat pentru fiecare produs (se consideră că laboratorul nu are producție neterminată sau stocată datorită gradului de perisabilitate ridicat al produselor de cofetărie şi patiserie).

Revenind la exemplul dat, preţul de materie primă pentru prăjitura "X" este de 115 lei/buc. Presupunând că laboratorul a obţinut 10.000 bucăţi prăjituri, rezultă consumul de materii prime conform normelor, în valoare de 1.150.000 lei (10.000 buc. × 115 lei).

Pornind de la ideea respectării normelor de consum ale materiilor prime conform reţetelor de fabricaţie, gestiunea laboratorului se descarcă cu suma reieşită din calcul.

Alte documente folosite în activitatea de producţie propriu-zisă sunt: Statul de salarii, Bonurile de consum de materiale, Situaţia de calcul a amortizării mijloacelor fixe, Facturi pentru servicii prestate de terţi etc.

În faza de desfacere a produselor finite apar documente corespunzătoare destinaţiei produselor şi anume:

- Nota de predare-restituire pentru transferul produselor către unităţi proprii (cofetării, patiserii, bufete etc.);
- Facturi pentru vânzarea produselor către terţi;
- Avize de însoţire pentru produsele transferate sectorului administrativ pentru protocol etc.

Pe baza documentelor primare menţionate se întocmeşte **"Centralizatorul produselor finite livrate de laborator"**. Acesta serveşte înregistrării consumului de materii prime în contabilitate. Particularitatea sa constă în faptul că produsele vândute sau transferate sunt evaluate la:

- preţ de materie primă necesar înregistrării consumului de materii prime;
- preţ de vânzare al laboratorului la care se înregistrează venitul din vânzare;
- preţ de vânzare al unităţii primitoare, la care se înregistrează intrarea mărfii în caz de transfer (dacă evaluarea mărfii se face pentru unitate la preţ de vânzare).

În cadrul laboratorului **evidenţa operativă** se realizează pe de o parte pentru materia primă, iar pe de altă parte pentru produsele finite planificate a se fabrica şi realizate.

Cantităţile de produse planificate şi fabricate se evidenţiază cu ajutorul **"Planului de producţie al laboratorului"**. Se întocmeşte zilnic de gestionarul laboratorului şi cuprinde cantitatea de produse planificată, cantitatea fabricată şi eventual cea rămasă în stoc.

Consumul de materii prime se urmăreşte operativ cu ajutorul "Centralizatorului de produse finite realizate", a "Situaţiei privind consumul pentru producţia realizată" şi a "Situaţiei comparative a consumurilor normate şi efective".

Contabilitatea laboratoarelor de cofetărie şi patiserie se organizează distinct în funcţie de statutul juridic al acestora. Astfel, pentru laboratoarele centrale, cu personalitate juridică urmărirea gestiunii laboratorului se poate realiza cu ajutorul contabilităţii financiare. Dacă se doreşte cunoaşterea costului efectiv pe laborator (sortimente de prăjituri, bomboane, produse de patiserie etc.) se organizează contabilitatea de gestiune internă.

5.2. Contabilitatea financiară la laboratoarele de cofetărie şi patiserie

Gestiunea laboratoarelor organizate pe lângă cofetării şi patiserii se urmăreşte numai cu ajutorul contabilităţii analitice.

Înainte de a prezenta conturile folosite este necesară argumentarea deciziilor în folosirea sau nefolosirea unor conturi.

Astfel, este necesară utilizarea contului 300 "Materii prime", indiferent dacă laboratorul dispune sau nu de magazii pentru materii prime.

Pentru a reflecta stocul şi mişcarea materiilor prime din gestiunea laboratorului, este necesară dezvoltarea sa analitică după metoda cantitativ-valorică, la preţ de cumpărare, pe fiecare gestiune a laboratorului.

Alegerea preţului de cumpărare în înregistrarea materiilor prime se justifică prin necesitatea înregistrării cheltuielilor cu materiile prime pe baza normelor de consum, prin ponderarea cantităţii de produse finite obţinută cu preţul de materie primă antecalculat (preţul de cumpărare al materiei prime conform reţetei de fabricaţie).

Deoarece utilizarea unor conturi are caracter formal se poate renunţa la folosirea lor. Astfel, contul 345 "Produse finite" nu reflectă, de regulă, gestiuni reale, produsele de cofetărie şi patiserie fiind livrate direct din laborator, în stare proaspătă. De asemenea, contul "Venituri din producţia stocată" nu-şi justifică utilizarea tot din considerentul circulaţiei rapide a produselor. Gradul sporit de perisabilitate nu permite stocarea lor.

Ca urmare, în **contabilitatea financiară** este necesară utilizarea, în principal, a următoarelor conturi: 300 "Materii prime", 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale", 600 "Cheltuieli cu materii prime", 701 "Venituri din vânzarea produselor finite" și conturile specifice înregistrării celorlalte cheltuieli (salarii, asigurări și protecție socială, servicii prestate de terți etc.).

Contul 300 "Materii prime" este un cont de stocuri, cu funcție contabilă de activ.

Se debitează cu intrările de materii prime la preț de cumpărare. Se creditează cu prețul de cumpărare al materiilor prime incluse în cheltuielile exercițiului. Soldul final debitor reflectă stocul de materii prime la preț de înregistrare.

Contul 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale" este un cont de activ, rectificativ al valorii de înregistrare al materiilor prime.

În debit înregistrează diferențele dintre costul de achiziție și prețul de cumpărare, aferente materiilor prime intrate în gestiune, iar în credit diferențele aferente materiilor prime incluse în cheltuielile exercițiului.

Soldul debitor reflectă diferențele aferente materiilor prime aflate în stoc.

Contul 600 "Cheltuieli cu materiile prime" înregistrează consumul normat de materii prime, aferent produselor finite fabricate.

Este un cont de activ și se debitează în cursul perioadei cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime incluse în cheltuielile exercițiului. La sfârșitul perioadei, se debitează cu diferențele de preț aferente materiilor prime incluse în cheltuieli. Se creditează la închiderea exercițiului cu repartizarea cheltuielilor cu materii prime asupra rezultatului financiar.

Contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite", cont de venituri cu funcție de pasiv, se creditează cu prețul de vânzare al produselor finite vândute sau transferate altor unități. Se debitează, la închiderea exercițiului cu transferul sumei totale a veniturilor din vânzare asupra rezultatului financiar.

5.3. Contabilitatea de gestiune internă la laboratoarele de cofetărie și patiserie

În contabilitatea de gestiune internă se recomandă folosirea următoarelor conturi pentru controlul gestiunii laboratoarelor de cofetărie și patiserie.

Contul 901 "Decontări interne privind cheltuielile" ţine evidenţa decontărilor interne privind cheltuielile directe ale laboratorului (identificabile pe sortiment de produse: materiile prime), comune acestuia (salarii, asigurări sociale, protecţie socială, servicii prestate de terţi etc.) şi generale ale unităţii.

Este un cont de pasiv.

Se creditează în cursul şi la sfârşitul lunii cu cheltuielile ocazionate de procesul de producţie, prin debitul conturilor: 921 "Cheltuieli ale activităţii de bază", 923 "Cheltuieli comune ale laboratorului" şi 924 "Cheltuieli generale ale unităţii". Se debitează la sfârşitul lunii prin creditul conturilor 931 "Costul producţiei obţinute" şi 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ".

Contul 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" reflectă decontările interne privind producţia obţinută în cursul lunii, la preţ de vânzare. Este un cont bifuncţional.

Se creditează în cursul lunii cu preţul de vânzare al producţiei obţinute prin debitul contului 931, iar la sfârşitul lunii cu diferenţele între preţul de vânzare şi costul efectiv, aferente producţiei obţinute, în roşu sau în negru prin debitul contului 903 "Diferenţe de preţ".

Se debitează la sfârşitul lunii cu costul efectiv al producţiei obţinute prin creditul contului 921 "Cheltuieli ale activităţii de bază".

Contul 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" înregistrează diferenţele de preţ calculate la sfârşitul lunii, între costul efectiv al producţiei obţinute şi preţul de vânzare al acesteia. Este un cont de activ. Se debitează la sfârşitul lunii prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" şi se creditează prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile".

Conturile: 921 "Cheltuielile activităţii de bază", 923 "Cheltuieli comune secţiei" şi 924 "Cheltuieli generale ale unităţii" sunt conturi de calculaţie, de activ.

Contul 921 "Cheltuielile activităţii de bază" se debitează în cursul lunii, prin creditul contului 901 pentru reflectarea cheltuielilor directe, iar la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 923 şi 924 cu repartizarea cheltuielilor indirecte (comune laboratorului şi generale ale unităţii).

Repartizarea se face pe baza unui coeficient calculat conform relaţiei:

$$K_{923,924} = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat (Debit cont 923 sau 924)}}{\text{Total bază de repartizare}}$$

Baza de repartizare o constituie materia primă pentru cheltuielile comune laboratorului şi total cheltuieli directe pentru cheltuielile generale ale unităţii.

Coeficientul astfel calculat se înmulţeşte cu baza de repartizare parţială (corespunzătoare produsului).

Dacă laboratorul este organizat pe lângă o cofetărie şi/sau patiserie se procedează mai întâi la repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii pe fiecare sector de activitate, iar apoi a cheltuielilor comune laboratorului asupra producţiei sale de bază. În acest caz repartizarea cheltuielilor generale se face folosind ca bază de repartizare salariile fiecărei unităţi (laborator, cofetărie, patiserie etc.), urmând repartizarea cheltuielilor comune pe baza materiilor prime.

Contul 921 se creditează la sfârşitul lunii cu costul efectiv al produselor obţinute prin debitul contului 902 "Decontări interne privind producţia obţinută".

Conturile 923 "Cheltuieli comune laboratorului" şi **924 "Cheltuieli generale ale unităţii"** reflectă cheltuielile indirecte ale laboratorului (care nu se identifică pe sortiment de produs) şi respectiv pe cele ocazionate de administrarea şi conducerea laboratorului sau a întregii întreprinderi. Sunt conturi de activ.

Se debitează în cursul lunii prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" şi se creditează la sfârşitul lunii cu repartizarea cheltuielilor reflectate asupra producţiei de bază prin debitul contului 921 "Cheltuielile activităţii de bază".

Contul 931 "Costul producţiei obţinute" ţine evidenţa produselor fabricate, destinate vânzarii sau transferului către unităţile proprii. Este un cont de activ. Se debitează, în cursul lunii, prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" şi se creditează, la sfârşitul lunii, prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile".

5.4. Aplicaţie practică reflectată în contabilitatea organizată în dublu circuit

Presupunând funcţionarea unui laborator central cu personalitate juridică şi care dispune de gestiune de materii prime, principalele operaţii ale activităţii acestuia se reflectă în contabilitate astfel:

I. În contabilitatea financiară

1. Aprovizionarea magaziei laboratorului de la un angrosist cu diverse materii prime (zahăr, unt, făină etc.) în valoare de 400.000 lei preț de cumpărare, TVA 72.000 lei.

	%	=	401 "Furnizori"	472.000
300	"Materii prime/analitic magazie"			400.000
4426	"TVA deductibilă"			72.000

2. Transfer de materie primă din magazia laboratorului în laborator în valoare de 200.000 lei;

300 "Materii prime/analitic laborator"	=	300 "Materii prime/analitic magazie"	200.000

3. Aprovizionarea directă a laboratorului cu materii prime în sumă de 2.000.000 lei, TVA 360.000 lei, cu plata imediată.

	%	=	5311 "Casa"	2.360.000
300	"Materii prime/analitic laborator"			2.000.000
4426	"TVA deductibilă"			360.000

4. Înregistrarea consumului de materii prime, presupunând că în cadrul laboratorului s-au obținut, conform Centralizatorului produselor livrate:

- prăjitura "X" 10.000 bucăți la preț de materie primă de 115 lei/bucată, şi
- prăjitura "Y" 6.000 bucăți la preț de materie primă de 150 lei/bucată,

prăjitura "X"	10.000 buc. × 115 lei/buc.	=	1.150.000 lei
prăjitura "Y"	6.000 buc. × 150 lei/buc.	=	900.000 lei
TOTAL		=	2.050.000 lei

600 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	300 "Materii prime/analitic laborator"	2.050.000

BCU / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5. Înregistrarea salariilor cuvenite personalului unității: 200.000 lei, CAS 25%, ajutor de şomaj 5%,

a) înregistrarea salariilor:

600 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 "Personal-remunerații datorate"	200.000

b) înregistrarea contribuției la asigurările sociale,

$200.000 \times 25\% = 50.000$ lei

6451 "Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale"	=	4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"	50.000

c) înregistrarea contribuției la protecția socială

$200.000 \times 5\% = 10.000$ lei

6452 "Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de şomaj"	=	4371 "Contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj"	10.000

6. Înregistrarea consumului de materiale auxiliare: 31.000 lei,

6011 "Cheltuieli cu materiale auxiliare"	=	3011 "Materiale auxiliare"	31.000

7. Înregistrarea amortizării lunare a mijloacelor fixe: 33.000 lei,

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	281 "Amortizări privind imobilizările corporale"	33.000

8. Înregistrarea facturilor de la terți pentru servicii prestate de ei: 96.000 lei,

62 "Cheltuieli cu servicii prestate de terți"	=	401 "Furnizori"	96.000

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

9. Vânzarea de produse finite terților pe baza facturilor care cuprind:

Nr. crt.	Specificația	U/M	Cantitate	Pv/U	Valoarea fără TVA	TVA
1.	Prăjitura "X"	buc.	10.000	144	1.440.000	259.200
2.	Prăjitura "Y"	buc.	6.000	180	1.080.000	194.400
	TOTAL				2.520.000	453.600
	TOTAL GENERAL					2.973.600

411 "Clienți"	=	%	2.973.600
		701 "Venituri din vânzarea produselor finite"	2.520.000
		4427 "TVA colectată"	453.600

10. Transferul veniturilor, la închiderea exercițiului asupra rezultatului financiar,

701 "Venituri din vânzarea produselor finite"	=	121 "Profit și pierdere"	2.520.000

11. Repartizarea cheltuielilor, la închiderea exercițiului, asupra rezultatului financiar:

121 "Profit și pierdere"	=	%	2.470.000
	600	"Cheltuieli cu materiile prime"	2.050.000
	641	"Cheltuieli cu salariile"	200.000
	6451	"Cheltuieli cu CAS"	50.000
	6452	"Cheltuieli cu protecția socială"	10.000
	6011	"Cheltuieli cu materiale auxiliare"	31.000
	681	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea și provizioanele"	33.000
	62	"Cheltuieli cu servicii prestate de terți"	96.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În urma acestor operații rezultă că laboratorul a obținut un profit de 2.520.000 lei - 2.470.000 lei = 50.000 lei

II. În contabilitatea de gestiune internă

Se cunoaşte că pentru fabricarea celor două sortimente de prăjituri s-au efectuat următoarele cheltuieli:

	Prăjitura "X"	Prăjitura "Y"
* consum de materii prime	10.000 buc. × 115 lei/buc. = 1.150.000 lei	6.000 buc. × 150 lei/buc. = 900.000 lei
* cheltuieli indirecte	Comune laboratorului	Generale ale unității
• materiale auxiliare	21.000	10.000
• salarii	180.000	20.000
• CAS	45.000	5.000
• ajutor de şomaj	9.000	1.000
• servicii terți	80.000	16.000
• amortizarea mijloacelor fixe	25.000	8.000
Total	360.000	60.000

1. Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu materia primă:

921 "Cheltuielile activității de bază /analitic"	=	901 "Decontări interne privind	2.050.000
• produs "X"		cheltuielile"/	1.150.000
• produs "Y"		analitic: materii prime	900.000

2. Înregistrarea cheltuielilor comune laboratorului:

923 "Cheltuieli comune laboratorului"	=	901 "Decontări interne privind cheltuielile"/analitic:	360.000
		• materiale	21.000
		• salarii	180.000
		• CAS	45.000
		• ajutor de şomaj	9.000
		• servicii terți	80.000
		• amortizare MF	25.000

BCU IAŞI CENTRU UNIVERSITAR IBRARY

3. Înregistrarea cheltuielilor generale ale unității:

924 "Cheltuieli generale ale unității"	=	901 "Decontări interne privind cheltuielile"/analitic:	60.000
		• materiale	10.000
		• salarii	20.000
		• CAS	5.000
		• ajutor de șomaj	1.000
		• servicii terți	16.000
		• amortizare MF	8.000

4. Repartizarea cheltuielilor generale asupra cheltuielilor laboratorului:

923 "Cheltuieli comune laboratorului"	=	924 "Cheltuieli generale ale unității"	60.000

5. Repartizarea cheltuielilor comune laboratorului asupra producției de bază,

$$K_{923} = \frac{360.000 + 60.000}{1.150.000 + 900.000} \times 100 = \frac{420.000}{2.050.000} = 20,488\%$$

prăjitură "X"	1.150.000×20,488%	= 235.610
prăjitură "Y"	900.000×20,488%	= 184.390
TOTAL		= 420.000

921 "Cheltuielile producției de bază"/analitic	=	923 "Cheltuieli comune secției"	420.000
• prăjitura "X"			235.610
• prăjitura "Y"			184.390

6. Înregistrarea producției obținute la preț de vânzare:

prăjitura "X"	10.000×144	=	1.440.000
prăjitura "Y"	6.000×180	=	1.080.000
TOTAL		=	2.520.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

931 "Costul producţiei obţinute" / analitic	=	902 "Decontări interne privind producţia obţinută"	2.520.000
• prăjitura "X"			1.440.000
• prăjitura "Y"			1.080.000

7. Înregistrarea costului efectiv pentru producţia obţinută:

902 "Decontări interne privind producţia obţinută"/ analitic	=	921 "Cheltuielile producţiei de bază"/analitic	2.470.000
• prăjitura "X"		• prăjitura "X"	1.385.610
• prăjitura "Y"		• prăjitura "Y"	1.084.390

8. Înregistrarea diferenţelor între preţul de vânzare şi costul efectiv al producţiei obţinute:

903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ"	=	902 "Decontări interne privind producţia obţinută"	50.000
• prăjitura "X"		• prăjitura "X"	54.390
• prăjitura "Y"		• prăjitura "Y"	4.390

9. Închiderea conturilor:

901 "Decontări interne privind cheltuielile"	=	%	2.470.000
		931 "Costul producţiei obţinute"	2.520.000
		903 "Decontări interne privind diferenţele"	50.000

BCU IAŞI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În conturi situația se prezintă astfel:

D	901 "Decontări interne privind cheltuielile"				C
9)	931	2.520.000	1)	921	2.050.000
9)	903	50.000	2)	923	360.000
			3)	924	60.000
RD		2.470.000	RC		2.470.000

D	902 "Decontări interne privind producția obținută"				C
7)	921	2.470.000	6)	931	2.520.000
			8)	903	50.000
RD		2.470.000	RC		2.470.000

D	903 "Decontări interne privind diferențele de preț"				C
8)	902	50.000	9)	901	50.000
RD		50.000	RC		50.000

D	921 "Cheltuielile producției de bază" analitic prăjitura "X"				C
1)	901	1.150.000	7)	902	1.385.610
5)	923	235.610			
RD		1.385.610	RC		1.385.610

D	921 "Cheltuielile producției de bază" analitic prăjitura "Y"				C
1)	901	900.000	7)	902	1.084.390
5)	923	184.300			
RD		1.084.390	RC		1.084.390

BCU "Ion Creangă" UNIVERSITY LIBRARY

D	923 "Cheltuieli comune laboratorului"				C
2)	901	360.000	7)	921	420.000
4)	924	60.000			
RD		420.000	RC		420.000

D	924 "Cheltuieli generale ale unității"				C
3)	901	60.000	4)	923	60.000
RD		60.000	RC		60.000

D	931 "Costul producției obținute"				C
6)	902	2.520.000	9)	901	2.520.000
RD		2.520.000	RC		2.520.000

Din contabilitatea de gestiune internă rezultă:

* nu este rentabilă fabricarea prăjiturii "Y" în condițiile vânzării la 180 lei/bucată. Laboratorul obține o pierdere de 4.390 lei. Ca urmare, pentru eficientizarea fabricării-vânzării acestui produs se poate interveni prin:
  - majorarea prețului la vânzare;
  - reducerea consumului de materii prime sau folosirea de înlocuitori ai acestora.
* din producția prăjiturii "X" rezultă un profit de 54 lei/bucată, din care se acoperă și pierderea la cel de al doilea produs, rămânând un profit de 50 lei/bucată.

Printr-o analiză mai amănunțită se poate calcula influența creșterii producției asupra rezultatului financiar.

Contabilitatea de gestiune internă permite întocmirea bugetelor de venituri și cheltuieli și urmărirea execuției lor.

În același fel se poate contabiliza activitatea unei carmangerii, a unei unități de obținere a înghețatei, de preparare și desfacere a sandwich-urilor etc.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Partea a doua - Teste grilă şi întrebări

Teste grilă

1. Care din următoarele afirmaţii nu este corectă?
   a) Preţul de materie primă este un preţ antecalculat.
   b) Preţul de materie primă se determină pe baza normelor de consum prevăzute în reţeta de fabricaţie.
   c) Preţurile de materie primă sunt fixe.
   d) Preţurile de materie primă se recalculează.

2. Evidenţa operativă a laboratorului se organizează pentru:
   a) materii prime;
   b) produse finite;
   c) consumul forţei de muncă;
   d) materii prime şi produse finite.

3. Producţia planificată şi fabricată se evidenţiază cu ajutorul:
   a) planului de producţie al laboratorului;
   b) centralizatorului de produse finite realizate;
   c) situaţiei privind consumurile pentru producţia realizată;
   d) situaţiei comparative a consumurilor normate şi efective.

4. Gestiunea laboratoarelor de cofetărie şi patiserie se urmăreşte cu ajutorul:
   a) contabilităţii financiare;
   b) contabilităţii analitice;
   c) evidenţei operative;
   d) contabilităţii financiare şi analitice.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

5. Alegerea prețului de cumpărare în înregistrarea materiilor prime se justifică prin:

a) înregistrarea cheltuielilor efective cu materia primă;
b) înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime pe baza normelor de consum;
c) înregistrarea unei fluctuații permanente în nivelul prețurilor;
d) constanța prețurilor de cumpărare.

6. Contul 345 "Produse finite" nu se utilizează în contabilitatea laboratoarelor pentru că:

a) produsele obținute nu se stochează, se vând rapid, având un grad ridicat de perisabilitate:
b) produsele finite nu pot fi evaluate;
c) măreşte volumul de muncă în contabilitate;
d) a fost substituit de contul 371 "Mărfuri";

7. Contabilitatea de gestiune internă a laboratoarelor de cofetărie nu este eficient a se organiza:

a) în dublu circuit;
b) în sistem integrat;
c) prin evidență operativă;
d) în dublu circuit şi evidență operativă.

8. În contabilitatea de gestiune internă, cheltuielile nu se clasifică după:

a) legătura lor cu volumul producției;
b) după componența lor;
c) după modul de identificare pe purtătorii de costuri;
d) perioada în care se efectuează şi perioada în care se înregistrează în contabilitate.

9. Costul parțial cuprinde:

a) totalitatea cheltuielilor efectuate pentru fabricarea produsului;
b) cheltuielile comune mai multor produse;
c) cheltuielile efectuate exclusiv pentru fabricarea unui produs;
d) cheltuielile cu caracter fix.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

10. Dispuneți de următoarele date: pentru obținerea a 100 de porții din preparatul "X" se consumă materii prime în valoare de 100.000 lei; acestea se desfac prin intermediul unui bufet, cheltuielile directe din distribuție fiind 15.000 lei.

Cheltuielile indirecte sunt de 40.000 lei.

Care este rezultatul exercițiului pentru fabricarea și desfacerea a 500 porții, știind că marja brută asupra costului direct este de 40%?

a) Profit 230.000 lei;
b) Profit 200.000 lei;
c) Profit 70.000 lei;
d) Pierdere 35.000 lei.

Întrebări

1. Cum se clasifică cheltuielile directe, determinate la nivelul purtătorului de costuri?
2. Cum se calculează prețul de vânzare al produselor fabricate de laboratoarele de cofetărie și patiserie?
3. Cu ce este egal costul produselor de cofetărie și patiserie?
4. Ce cheltuieli încorporează costul direct? Dar cel variabil?
5. Ce cheltuieli nu cuprinde costul direct? Dar cel variabil?
6. Ce concepte de costuri parțiale cunoașteți?
7. Din ce se suportă cheltuielile indirecte la laboratoarele de cofetărie și patiserie?
8. Prin ce se măsoară activitatea de exploatare a unui laborator de cofetărie?
9. Concepeți un model de contabilitate de gestiune internă pentru un laborator de cofetărie.
10. Arătați obiectivele și funcțiile contabilității de gestiune internă.

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Se cunosc următoarele date privitoare la activitatea unui laborator central de cofetărie care dispune de o gestiune de materii prime:

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Produs	Producție obținută	Preț materie primă	Preț de vânzare
păjitura "A"	9.000 bucăți	1.220 lei/bucată	1.275 lei/bucată
prăjitura "B"	7.000 bucăți	1.250 lei/bucată	1.300 lei/bucată

Cheltuieli indirecte	Comune laboratorului	Generale ale unității
• materiale auxiliare	50.000	15.000
• salarii	240.000	180.000
• CAS 25%		
• ajutor şomaj 5%		
• servicii terți	110.000	15.000
• amortizarea mijloacelor fixe	28.000	6.000

Să se înregistreze în contabilitate în sistem integrat (un singur circuit) toate operațiile economico-financiare efectuate de laborator.

Aplicația nr. 2

Să se înregistreze în contabilitate, în dublu circuit, operațiile economico-financiare rezultate din datele aplicației nr. 1.

Aplicația nr. 3

Cunoscând datele prezentate de aplicația nr. 1 să se înregistreze în contabilitatea financiară toate operațiile economico-financiare şi să se conceapă evidența operativă necesară determinării costului pe purtătorii de costuri.

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 6

Partea 1 - CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE COMERȚ EXTERIOR

6.1. Particularități privind evaluarea mărfurilor

Activitatea de comerț exterior, potrivit art. 3 din Legea nr.1/1971 cuprinde două categorii de operațiuni:

a) operațiuni comerciale propriu-zise, cum ar fi vânzarea-cumpărarea sau schimbul de mărfuri, vânzarea-cumpărarea de licențe pentru folosirea brevetelor de invenții sau a procedeelor tehnologice, prestările de servicii, depozitul, comisionul și, în general, orice acte sau fapte de comerț, și
b) operațiuni de cooperare economică sau tehnico-științifică, precum și prospectările, ofertele, demersurile, tratativele și înțelegerile privind ambele categorii de operațiuni, care sunt săvârșite în raporturile cu străinătatea.

Corelația național-internațional care determină comerțul exterior, implică două categorii de prețuri:

- prețuri naționale-interne;
- prețuri internaționale-externe;

ca expresie a valorii naționale și respectiv internaționale a mărfurilor.

A. Prețurile interne sunt structurate în:

a) prețuri interne de export;
b) prețuri interne de import.

a) **Prețurile interne de export** sunt expresia valorii mărfurilor destinate exportului, formată din:

- prețul producătorilor;
- cheltuieli speciale de export;
- ambalaje speciale-neincluse în prețul mărfurilor;
- cheltuieli de transport până la frontiera română.

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) **Prețurile interne de import** cuantifică cheltuielile efectuate cu importul unor mărfuri și sunt structurate în:

- prețul extern al mărfii;
- cheltuielile de transport pe parcurs extern, până la frontiera română.

Prețul intern de import reprezintă baza de calcul pentru **prețul de livrare** al mărfurilor importate.

Prețul de livrare al mărfurilor importate cuprinde:

- prețul intern de import;
- taxele vamale, accizele;
- TVA-dacă este nerecuperabilă;

} Costul de achiziție al mărfii importate

- comisionul sau marja importatorului.

B. Prețurile externe

Sunt prețurile negociate cu partenerii, înscrise în contracte și stabilite în corelație cu natura mărfurilor tranzacționate.

Prețurile externe sunt negociate în anumite **condiții de livrare** prin care se determină locul și momentul în care, odată cu trecerea mărfii de la vânzător la cumpărător, are loc și transferarea cheltuielilor și riscurilor pe care le implică livrarea.

Condițiile de livrare se reglementează în contracte pe baza unor reguli și uzanțe comerciale, cu caracter internațional. În acest sens Camera Internațională de Comerț de la Paris a publicat reguli cu caracter internațional cunoscute sub denumirea de INCOTERMS (International Comercial Terms) încă din 1936, revizuite pe parcurs, ultima ediție datând din 1990.

Regulile INCOTERMS prevăd denumiri standard și abrevieri fiecărei condiții de livrare și cuprind cheltuieli minime și maxime care pot fi suportate de vânzător.

Condițiile de livrare conform INCOTERMS se grupează în patru categorii distincte:

1. Condiția "E" căreia îi corespunde "franco-fabrică" (Ex Works-EXW);
2. Condițiile "F" care presupun livrarea mărfurilor unui cărăuș stabilit de cumpărător
   (FCA - Free Carriage - Franco-transport
   FAS - Free Alongside Ship - Franco de-a lungul vasului
   FOB - Free on Board - Franco la bord).

3. Condițiile "C", în care vânzătorul trebuie să suporte și transportul, iar în anumite condiții și asigurarea mărfurilor:

(CFR - Cost and Freight - Cost și Navlu;

CIF - Cost Insurance and Freight - Cost, asigurare și navlu;

CPT - Carriage Paid TO - Transport plătit până la ...;

CIP - Carriage and Insurance Paid TO - Transport și asigurări plătite până la ...;)

4. Condițiile "D", conform cărora vânzătorul suportă toate cheltuielile și riscurile aferente transportului mărfurilor până în țara de destinație:

(DAF - Delivered at Frontier - Franco frontieră;

DES - Delivered Ex Ship - Franco navă nedescărcată;

DEQ - Delivered Ex Quay - Franco chei;

DDU - Delivered Duty Unpaid - Franco destinație nevămuit;

DDP - Delivered Duty Paid - Franco destinație plătit).

Dintre condițiile mai frecvent practicate în comerțul exterior românesc se pot desprinde cele din grupele F și C și anume:

- FOB - echivalentă prețului mărfii;
- CFR - echivalentă prețului mărfii și transportului extern;
- CIF - echivalentă prețului mărfii, transportului și asigurării.

Prețul extern stabilit în condiția FOB oscilează în jurul prețului stabilit pe piața caracteristică unde se derulează cel mai mare volum de tranzacții privind o anumită marfă.

6.2. Contabilitatea exportului de mărfuri

6.2.1. Contabilitatea exportului în comision

6.2.1.1. Particularități

a) Realizarea exportului în comision presupune cel puțin patru participanți:

- unitatea producătoare (UP);
- societatea de comerț exterior (comisionarul) SCE;
- unitățile prestatoare de servicii (UPS); (transport, asigurare, verificarea calității, control etc.)
- clientul extern (CE).

În cadrul exportului în comision, societatea de comerț exterior acționează în nume propriu, dar pe contul și riscul unității producătoare percepând de la aceasta **un comision** echivalent cheltuielilor efectuate și profitului scontat.

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

La baza exportului stau contractele încheiate de SCE cu partenerii interni (unitatea producătoare, unitățile prestatoare de servicii), contracte de prestații sau de comision și cu partenerii externi, contracte internaționale.

Prin contracte se reglementează drepturile și obligațiile partenerilor participanți într-un act de comerț (cantitatea, prețul, condițiile de livrare, termenul de livrare, răspundere, comisioane etc.).

Derularea exportului presupune participarea băncilor partenerilor prin care se efectuează decontările sau chiar a altor comisionari externi.

b) **Cheltuielile și veniturile exportului în comision.**

Cheltuielile pot fi structurate în două categorii:

1. cheltuieli implicate direct de export;
2. cheltuieli de administrare și conducere a S.C.E.

Cheltuielile implicate direct de export vizează:

- prețul mărfii stabilit în condiția FOB;
- transportul pe parcurs extern sau/și asigurarea în funcție de condițiile de livrare.

Cheltuielile de transport pe parcurs extern pot fi antecalculate sau efective în momentul facturării mărfii la export. Dacă nu se cunosc cheltuielile efective, în momentul primirii facturii sau a decontului de cheltuieli de la cărăuș se procedează la regularizarea acestora, deoarece diferența afectează mărimea prețului extern FOB.

Exemplu

Se consideră un export în condiția CFR, prețul extern CFR fiind 4.000$ și cheltuielile externe de transport antecalculate 500$.

La primirea decontului de la UPS se constată un nivel al cheltuielilor efective de 400$.

Rezolvare:

* Calculul prețului extern FOB (PEFOB) antecalculat:
  PEFOB = PECFR - transport extern antecalculat
  PEFOB = 4.000$ - 500$ = 3.500$
* Calculul prețului extern FOB efectiv:
  PEFOB = PECFR - transport efectiv
  PEFOB = 4.000$ - 400$ = 3.600$

sau:

PEFOB efectiv = PEFOB antecalculat ± diferența de cheltuieli
Diferența de cheltuieli = $Ch_a - Ch_e = 500 - 400 = 100$
$PEFOB_e = 3.500\$ + 100\$ = 3.600\$$

Cheltuielile de administrare şi conducere a S.C.E. dimensionează consumurile şi plăţile implicate de funcţionarea societăţii: salarii, materiale consumate, prestaţii efectuate de terţi etc.

Veniturile se pot grupa în:

- venituri din export;
- venituri din comisioane.

Veniturile din export sunt echivalente sumelor încasate sau de încasat din vânzarea mărfurilor la preţurile convenite prin contracte.

Datorită poziţiei de intermediar a S.C.E. veniturile din export sunt egale cu cheltuielile de export.

Venituri din export = Cheltuieli pentru export

Veniturile din comisioane sunt, de fapt, veniturile proprii ale S.C.E., calculate prin aplicarea unei cote stabilită în valută sau în lei la preţul extern FOB al mărfurilor. Nivelul acestor venituri diferă de cel al cheltuielilor pe care le acoperă (cheltuieli de administrare şi conducere) diferenţa fiind egală cu rezultatul (profit sau pierdere).

Venituri din comisioane = Cheltuieli generale + Profit

O categorie distinctă de cheltuieli şi venituri o constituie **diferenţele de curs valutar.**

Diferenţele de curs valutar apar ca urmare a fluctuaţiilor cursurilor devizelor în raport cu moneda naţională, ca monedă de evidenţă.

Diferenţele de curs apar în corelaţie cu creanţele externe şi plăţile implicate de transportul extern şi se calculează:

Diferenţe de curs aferente creanţelor	=	Preţul extern de vânzare în devize (valuta încasată)	×	(Cursul valutei la încasare	–	Cursul valutei la facturare	)
Diferenţe de curs aferente transportului extern	=	Valuta plătită	×	(Cursul valutei la plată	–	Cursul valutei la facturare	)

Diferenţele de curs pot fi:

- nefavorabile - cheltuieli financiare;
- favorabile - venituri financiare.

BCU ASTRA CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

şi influenţează rezultatul S.C.E., dacă le suportă aceasta sau al unităţii producătoare dacă le preia în sarcina ei.

Rezultatul exportului în comision se calculează ca diferenţă între comision şi cheltuielile generale şi este echivalentul disponibilităţilor băneşti determinate de activitatea desfăşurată.

6.2.1.2. Documente specifice exportului

Documentele pentru exportul de mărfuri se pot grupa în 3 categorii:

a) documente de expediere, transport, asigurare şi vămuire;
b) documente de livrare;
c) documente de decontare.

a) Documente de expediere, transport, asigurare şi vămuire

* **Dispoziţia de transport şi vămuire (DTV):**
  - serveşte la
    - ⇒ organizarea transportului;
    - ⇒ efectuarea formalităţilor vamale;
  - se trimite unităţilor de expediţii internaţionale care, în funcţie de calea aleasă pentru transport vor întocmi:
    - ⇒ scrisori de trăsură internaţională (transport terestru);
    - ⇒ cerere de tonaj; Aviz de navlosire; Notă de comandă conosament; Conosament (transport maritim, fluvial)
* **Avizul de asigurare** - pentru asigurarea mărfurilor de către o firmă specializată, care emite:
  - poliţa de asigurare.
* **Declaraţia vamală** - completată de expeditor sau comisionarul vamal şi remisă S.C.E.

b) Documente de livrare

* **Factura externă** - conţine date privind mărfurile (denumire, cantitatea, preţ, destinatar etc.), atestă transmiterea dreptului de proprietate asupra mărfii şi serveşte ca document de decontare.
* **Factura externă pentru uz intern** este un document de calcul al preţurilor: preţul extern FOB, comisionul; valoarea cuvenită unităţii producătoare, ca bază a înregistrărilor contabile.
* **Nota de realizare la export** justifică încasările fără facturi, din iniţiativa proprie a clienţilor (din consignaţii, mostre etc.).

c) **Documente de decontare** pentru:

* decontări interne:
  - Ordinul de plată;
  - Cecuri cu sau fără limită de sumă.
* decontări externe:
  - Acreditive;
  - Scrisoarea comercială de credit;
  - Ordinul de plată.

6.2.1.3. Contabilizarea operațiilor de export în comision cu încasare la vedere

În cazul exportului de mărfuri în comision, Societatea de comerț exterior (S.C.E.) are rolul de intermediar. Ea vinde mărfurile la extern în nume propriu, dar pe contul și riscul producătorului de mărfuri.

Pe baza contractelor de comision, încheiate cu producătorul, S.C.E. îndeplinește acte de comerț în contul acestuia, în schimbul unui comision, ca preț al serviciilor prestate. S.C.E. nu devine proprietar al mărfurilor exportate, deci obiectul contractului nu îl constituie transferul de proprietate asupra mărfurilor, ci prestarea unor servicii privitoare la încheierea și derularea contractelor de vânzare la extern. În baza acestor contracte se efectuează decontarea cu producătorul a tuturor serviciilor prestate. Decontarea se poate face direct prin plata sumelor datorate producătorului, sau indirect prin reținerea din încasările de la extern a unor plăți făcute în contul producătorului.

Mărfurile care fac obiectul exportului în comision circulă de la producător la clientul extern. Ca urmare, S.C.E. nu gestionează și nu le reflectă cu ajutorul conturilor de stocuri. Decontarea se face în sensul invers circulației mărfurilor și anume:

- se încasează contravaloarea mărfurilor la prețul extern convenit înregistrat în lei la cursul zilei;
- se achită prețul extern FOB net minus comisionul reținut, unităților producătoare la cursul de la data încasării. În acest caz diferența de curs se reflectă în contabilitatea producătorului;
- se achită prestatorii de servicii, pe măsura primirii facturilor. În cazul cheltuielilor înregistrate la nivel antecalculat se efectuează și regularizarea până la nivel efectiv cu unitatea producătoare (fiind servicii efectuate în contul ei). Diferențele de curs și regularizarea cheltuielilor antecalculate se pot efectua și în contabilitatea S.C.E., dacă părțile convin în acest sens.

BCU IAȘI - UNIVERSITY LIBRARY

Încasările şi plăţile ce se fac în contul terţilor (unităţi prestatoare de servicii şi producători) se reflectă direct cu ajutorul conturilor de terţi şi de trezorerie.

Rezultă că în contabilizarea operaţiilor de export în comision, conturile utilizate sunt:

- conturi de terţi;
- conturi de trezorerie;
- conturi de cheltuieli şi venituri.

Conturile de terţi ţin evidenţa relaţiilor de decontare cu unitatea producătoare de mărfuri, cu unităţile de transport şi cu clienţii externi. Cele mai uzitate sunt:

Contul 401 "Furnizori" ţine evidenţa relaţiilor cu unitatea producătoare de mărfuri şi prestatorii de servicii.

Contul 408 "Furnizori-facturi nesosite" evidenţiază angajamentele din prestaţii pentru care nu au sosit documentele.

Contul 411 "Clienţi" ţine evidenţa relaţiilor de decontare cu clienţii externi, la nivelul preţului facturat acestora, transformat în lei la cursul de schimb de la data facturării (Declaraţiei vamale de export DVE).

Conturi de trezorerie

Contul 5121 "Disponibil la bancă în lei" folosit pentru toate plăţile şi încasările în lei.

Contul 5124 "Disponibil la bancă în devize" prin care se efectuează decontările în valută (cu clienţii şi furnizorii), ţinut în valută şi în lei la cursul de schimb.

Conturi de cheltuieli şi venituri

Conturi din clasa VI, după natura cheltuielilor necesitate de desfăşurarea activităţii: salarii, consumuri de materiale, prestaţii.

Contul 665 "Cheltuieli din diferenţe de curs" ţine evidenţa diferenţelor de curs nefavorabile.

Contul 704 "Venituri din prestări servicii" ajută la formarea cifrei de afaceri, constituită din comisioanele de export.

Contul 765 "Venituri din diferenţe de curs" ţine evidenţa diferenţelor de curs favorabile.

Conturile de cheltuieli şi venituri se închid la sfârşitul perioadei prin contul **121 "Profit şi pierdere"** al cărui sold va exprima rezultatul sub formă de profit sau pierdere.

b) **Exemplu**

O societate de comerț exterior exportă în comision mărfuri pentru care se cunosc următoarele date:

- prețul extern CFR 11.000$;
- cheltuieli externe de transport antecalculate 1.000$;
- cheltuieli de transport efective 900$;
- comisionul societății exportatoare 3% din prețul extern FOB;
- cursul $ a fluctuat astfel:

⇒ la facturarea mărfurilor (la data DVE) 1.800 lei/$
⇒ la primirea decontului de cheltuieli (facturii) 1.850 lei/$
⇒ la încasarea de la extern 1.860 lei/$

- în perioada exportului s-au efectuat următoarele cheltuieli generale:

⇒ salarii 50.000
⇒ CAS 12.500
⇒ protecție socială 2.500
⇒ materiale 14.000
⇒ servicii 30.000

Rezolvare

Întocmirea facturii externe de uz intern (FEUI)

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (1$ = 1.800 lei)
1.	Prețul extern CFR	11.000	19.800.000
2.	Cheltuieli externe de transport	1.000	1.800.000
3.	Prețul extern FOB (1 - 2)	10.000	18.000.000
4.	Comisionul S.C.E. 3% (3×3%)	300	540.000
5.	Suma datorată furnizorului intern (3 - 4)	9.700	17.460.000

I. Contabilizarea cheltuielilor privind exportul

1. Cheltuielile generale

a) salariile

641 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 "Personal - remunerații datorate"	50.000

BCU MSU / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) CAS şi protecţie socială

645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	=	%	15.000
		431 "Contribuţia la asigurări sociale"	12.500
		437 "Contribuţia la protecţie socială"	2.500

c) materiale consumate

601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"	15.000

d) servicii executate de terţi

%	=	401 "Furnizori"	30.000
61 "Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi"		(5311 "Casa în lei")	
62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"			

II. Facturarea mărfurilor la extern în condiţia CFR

411 "Clienţi"	=	%	19.800.000
		401 "Furnizori"/ UP	17.460.000
		704 "Venituri din prestări servicii	540.000
		408 "Furnizori, facturi nesosite"	1.800.000

III. Primirea facturii pentru cheltuielile externe de transport 900$ la cursul de 1.850 lei/$

Transport antecalculat	1.000$ × 1.800	=	1.800.000
Transport efectiv la cursul de la data facturării	900$ × 1.850	=	1.665.000
Transport efectiv la cursul de la data înregistrării	900$ × 1.800	=	1.620.000
Diferenţe nefavorabile		=	45.000

BCU / PETRA UNIVERSITY LIBRARY

Se majorează obligația către producător cu 100$ (economia de cheltuială) - -3% comision = 97$ × 1.800 = 174.600

Se majorează comisionul SCE cu 3$: 3$ × 1.800 = 5.400

3)	1.845.000		%	=	%	1.845.000
	1.800.000	408	"Furnizori - facturi nesosite"	=	401"Furnizori" /UPS	1.665.000
	45.000	665	"Cheltuieli din diferențe de curs"		401"Furnizori" /UP	174.600
					704 "Venituri din servicii"	5.400

IV **Decontarea creanțelor și angajamentelor**

a) Încasarea de la extern:

curs la facturare	1.800 lei/$
curs la încasare	1.860 lei/$
11.000$ × 1.800 =	19.800.000 lei
11.000$ × 1.860 =	20.460.000 lei
Diferențe favorabile =	660.000 lei

4)	5124 "Disponibil în valută"	=	%		20.460.000
			411 "Clienți"		19.800.000
			765 "Venituri din diferențe de curs"		660.000

b) Plata furnizorilor interni la cursul de la încasare:

10.100$ = FOB corectat cu diferența de cheltuieli

303$ = comisionul corectat cu diferența aferentă economiei de cheltuieli

9.797$ × 1.800 lei	=	17.634.600 (17.460.000 + 174.600)
9.797$ × 1.860 lei (curs la încasare)	=	18.222.420
diferențe nefavorabile	=	587.820

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5)	%	=	5124 "Disponibil în valută"	18.222.420
	401 "Furnizori"/UP			17.634.600
	665 "Cheltuieli din diferențe de curs"			587.820

c) Plata furnizorului prestator de servicii, cursul $ la data plății 1.860 lei/$

900$ × 1.850 lei/$ (curs la facturare)	=	1.665.000 lei
900$ × 1.860 lei/$ (curs la încasare)	=	1.674.000 lei
diferențe nefavorabile	=	9.000 lei

6)	%	=	5124 "Disponibil în valută"	1.674.000
	401 "Furnizori"/UPS			1.665.000
	665 "Cheltuieli din diferențe de curs"			9.000

V. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri şi calculul rezultatului:

a) Închiderea conturilor de venituri:

	%	=	121 "Profit şi pierdere"	1.205.400
	704 "Venituri din prestări servicii"			545.400
	765 "Venituri din diferenţe de curs"			660.000

b) Închiderea conturilor de cheltuieli:

121 "Profit şi pierdere"	=	%		751.820
		601 "Cheltuieli cu materiale consumabile"		15.000
		61/62 "Cheltuieli cu servicii terţi"		30.000
		641 "Cheltuieli cu personalul"		50.000
		645 "Cheltuieli privind asigurări şi protecţia socială"		15.000
		665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"		641.820

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	121 "Profit şi pierdere"			C
1c	15.000	(601)	2.	540.000 (704)
1d	30.000	(61/62)	3.	5.400 (704)
1a	50.000	(641)	4.	660.000 (765)
1b	15.000	(645)		
3	45.000	(665)		
5	587.820	(665)		
6	9.000	(665)		
Total cheltuieli	751.820		Total venituri	1.205.400
SC Profit	453.580			

D	5124 "Disponibilităţi la bancă în valută"				C
4	11.000$	19.800.000 lei 411 660.000 lei 765	5	9.797$	17.634.600 lei 401/UP 587.820 lei 665
			6	900$	1.665.000 lei 401/UPS 9.000 lei 665
	TεD	20.460.000		TεC	19.896.420
				SFD	563.580

După efectuarea operaţiilor de încasări şi plăţi soldul contului 5124 "Disponibilităţi la bancă în devize" este de 563.580 lei reprezentând comisionul SCE de 545.400 lei şi soldul diferenţelor de curs (diferenţe favorabile) de 18.180 lei (660.000 lei - 641.820 lei).

Conform legislaţiei în vigoare, la sfârşitul exerciţiului se calculează şi înregistrează diferenţa de curs aferentă disponibilului în valută.

Si cont 5124 "Disponibilităţi în devize"	θ $	θ lei
Încasări	11.000 $	20.460.000
Plăţi	10.697 $	19.896.420
S_{final}	303 $	563.580
S_{final} la cursul zilei de la închiderea exerciţiului (1.875 lei/$)	303$ × 1.875 =	568.125
Diferenţe favorabile		4.545

c) Înregistrarea diferenţei de curs aferentă disponibilului în valută:

5124 "Disponibil în valută"	=	765 "Venituri din diferenţe de curs"	4545

BCU MS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6.2.2. Contabilitatea exportului pe cont propriu

În această modalitate de export, societatea de comerț exterior are calitatea de cumpărător-vânzător. Ea cumpără mărfuri de la unitățile producătoare și le vinde la extern în nume propriu și totodată pe contul și riscul ei. Ca o consecință, în contabilitatea SCE se reflectă pe de-o parte venitul din vânzarea mărfii la nivelul prețului încasat de la clientul extern, iar pe de altă parte cheltuielile cu marfa și cele de export (transport, asigurare, dobânzi) în funcție de condițiile de livrare precum și cheltuielile de administrație și conducere.

Relațiile economice dintre SCE și producător sunt reglementate prin contracte interne, iar cele cu clienții externi prin contracte externe. În mod distinct, SCE încheie contracte economice cu unitățile prestatoare de servicii (societăți de expediții, de transport, de control al calității mărfurilor etc.).

Marfa cumpărată poate fi exportată direct de la producător sau poate fi adusă în depozite proprii, ale SCE și exportată de aici.

Prețul mărfii cumpărate poate fi negociat cu producătorul în condiția franco fabrică (regulă generală) sau franco frontiera română.

Prețul mărfii vândute clienților externi se negociază în condițiile: FOB portul românesc de încărcare sau franco vagon frontiera română, CAF, CIF portul străin de descărcare, sau franco gara de destinație. În condiția FOB prețul extern cuprinde doar prețul mărfii, în condiția CAF (C and F) prețul extern cuprinde prețul mărfii și transportul pe parcurs extern, iar în condiția CIF cuprinde prețul mărfii, transportul extern și asigurarea mărfurilor pe timpul transportului.

Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor se face astfel:

- la cumpărare, SCE achită producătorului contravaloarea mărfurilor în lei din disponibilități proprii sau credite bancare;
- la vânzare, SCE încasează de la clienții externi contravaloarea mărfurilor în valută;
- serviciile prestate se decontează de SCE, unităților prestatoare în valută.

Datorită faptului că încasarea de la extern și plata serviciilor prestate are loc anterior sau ulterior datei facturării, SCE calculează și înregistrează diferențe de curs valutar, astfel:

a) Diferența de curs la încasarea de la extern = Valuta încasată × (cursul valutei la încasare - cursul valutei la facturare) și
b) Diferența de curs la plata serviciilor = Valuta achitată × (cursul valutei la plată - cursul valutei la facturare).

Diferența de curs la încasare este favorabilă dacă cursul la încasare este mai mare decât la facturare şi nefavorabilă în situație inversă.

Diferența de curs la plată este favorabilă dacă cursul la plată este mai mic decât cel de la facturare şi nefavorabilă în situație inversă.

Diferența favorabilă reprezintă un venit financiar iar cea nefavorabilă o cheltuială financiară.

Exemplu

O societate de comerț exterior cumpără mărfuri în vederea revânzării la export, pe cont propriu, cunoscându-se următoarele date:

* prețul de cumpărare al mărfurilor 16.020.000 lei. Mărfurile sunt lăsate în custodia furnizorului, urmând a fi livrate direct clientului extern. Cheltuielile de custodie percepute de furnizor sunt de 50.000 lei;
  - prețul extern de vânzare 11.000$ stabilit în condiția CFR;
  - cheltuielile externe de transport efective 1.000$;
  - cheltuielile generale efectuate în perioada exportului 100.000 lei;
  - cursul dolarului a fluctuat astfel:
    - ⇒ la facturarea la extern 1.800 lei/$
    - ⇒ la încasare 1.860 lei/$
    - ⇒ la plata serviciilor 1.860 lei/$

Rezolvare

Întocmirea FEUI

Nr. crt.	Elemente de decontare	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (1.800 lei/$)
1.	Prețul extern CFR	11.000	19.800.000
2.	Cheltuielile externe de transport	1.000	1.800.000
3.	Prețul extern FOB (1 - 2)	10.000	18.000.000
4.	Prețul de cumpărare		16.020.000
5.	Venit brut		1.980.000

I. Contabilizarea cheltuielilor şi veniturilor privind exportul

1. Cumpărarea mărfurilor păstrate în custodie la furnizori (factura, documente de custodie):

Pc	=	16.020.000
cheltuieli custodie	=	50.000
Total	=	16.070.000

%	=	401 "Furnizori"	18.962.600
357 "Mărfuri în custodie sau consignație la terți"			16.070.000
4426 "TVA deductibilă"			2.892.600

2. Plata furnizorului:

401/UP "Furnizori"	=	5121 "Disponibil la bancă în lei"	18.962.600

3. Facturarea mărfurilor la export la prețul convenit în condiția CFR (FEUI), știind că la export TVA este zero:

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	19.800.000

4. Descărcarea gestiunii pentru mărfurile livrate, la costul de achiziție (preț de cumpărare + cheltuieli de custodie).

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	357 "Mărfuri în custodie sau în consignație la terți"	16.070.000

5. Înregistrarea cheltuielilor externe de transport:

624 "Cheltuieli de transport"	=	401/UPS "Furnizori"	1.800.000

6. Plata transportului extern:

1.000 × 1.800	=	1.800.000
1.000 × 1.860	=	1.860.000
diferențe nefavorabile de curs	=	60.000

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

%	=	5124 "Disponibilităţi la bancă în devize"	1.860.000
401/UPS "Furnizori"			1.800.000
665 "Cheltuieli cu diferenţele de curs"			60.000

II. Decontarea creanţelor externe

7. Încasarea de la clienţii externi:

11.000 $ × 1.800 lei/$ (curs la facturare)	=	19.800.000 lei
11.000 $ × 1.860 lei/$ (curs la încasare)	=	20.460.000 lei
diferenţe favorabile de curs	=	660.000 lei

5124 "Disponibil la bancă în devize"	=	%	20.460.000
		411 "Clienţi"	19.800.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs"	660.000

III. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri şi calculul rezultatului

8. Închiderea conturilor de cheltuieli:

121 "Profit şi pierdere"	=	%	18.030.000
		607 "Cheltuieli privind mărfurile"	16.070.000
		624 "Cheltuieli de transport"	1.800.000
		665 "Cheltuieli rezultate din diferenţele de curs"	60.000
		Alte conturi de cheltuieli	100.000

9. Închiderea conturilor de venituri:

%	=	121 "Profit şi pierdere"	20.460.000
707 "Venituri din vânzări de mărfuri"			19.800.000
765 "Venituri din diferenţe de curs"			660.000

BCU "ŞTIINŢĂ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Calculul rezultatului:

D	121 "Profit şi pierdere"		C
(10)	18.030.000	20.460.000	(11)
SC profit	2.430.000		

10. Calculul şi înregistrarea diferenţei de curs la disponibilul în valută:

Sold iniţial	θ $	θ lei
Încasări	11.000 $	20.460.000
Plăţi	1.000 $	1.860.000
Sfinal	10.000 $	18.600.000
Sfinal la curs din ultima zi a lunii	10.000 $ × 1.880 lei	18.800.000
Diferenţe favorabile		200.000

5124 "Disponibil la bancă în devize"	=	765 "Venituri din diferenţe de curs"	200.000

11. Presupunând că SCE nu a efectuat vânzări în ţară, TVA deductibilă se va recupera de la stat, transferându-se în contul 4424 "TVA de recuperat":

4424 "TVA de recuperat"	=	4426 "TVA deductibilă"	2.892.600

şi ulterior recuperarea:

5121 "Disponibil în lei"	=	4424 "TVA de recuperat"	2.892.600

6.3. Contabilitatea importului de mărfuri

6.3.1. Contabilitatea importului în comision

6.3.1.1. Particularităţi

Importul reprezintă totalitatea operaţiilor implicate de cumpărarea de mărfuri din străinătate pentru nevoi productive sau neproductive.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cadrul organizatoric al importului în comision este dat de participanții la această activitate:

- furnizorul extern de mărfuri;
- unitățile de prestări servicii internaționale;
- societatea sau firma de comerț exterior;
- beneficiarul intern de import.

Cadrul juridic este asigurat de contractele interne și externe, de vânzare-cumpărare, de prestări de servicii și de comision. Rolul societății de comerț exterior derivă din caracterul de comisionar intermediar între furnizori și clienți, atât în faza de contractare cât și în derularea și decontarea importului.

Importul se efectuează în nume propriu dar pe contul și riscul beneficiarului.

Pentru serviciile prestate, SCE **percepe un comision** calculat la valoarea CIF a mărfurilor importate.

Fluxul mărfurilor este, de regulă, direct de la punctul vamal la beneficiarul de import.

Deoarece importul este în comision, SCE nu se încarcă patrimonial cu mărfurile ci reflectă doar cheltuielile și veniturile presupuse și generate de această activitate.

Cheltuielile și veniturile importului în comision.

Cheltuielile pot fi structurate în cheltuieli de administrare și conducere, care sunt cheltuielile proprii de funcționare a societății.

Veniturile se formează din comisionul cuvenit SCE. Acesta se calculează prin aplicarea unor cote asupra valorii externe CIF a mărfurilor. Importul este supus TVA.

TVA deductibilă se calculează prin aplicarea cotei de 18% asupra valorii CIF + taxele vamale, accizele, comisioanele vamale.

TVA colectată se determină la valoarea din vamă plus comisioanele SCE.

6.3.1.2. Documente specifice importului

Față de documentele prezentate la export, în cazul importului mai intervin:

a) **Declarația vamală de import (DVI) și Declarația privind valoarea în vamă.**

DVI cuprinde:

- date de identificare a partenerilor;
- numărul și data facturii externe, a documentelor de transport și asigurare;
- prețul mărfii;

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- cheltuielile externe;
- condiția de livrare;
- valuta contractuală și cursul său;
- punctul vamal.

Evaluarea mărfurilor în vamă se face pe baza prețului CAF sau CIF al mărfurilor, transformat în lei la cursul în vigoare.

DVI servește la calculul și înregistrarea contabilă a datelor privind importul.

Factura internă întocmită de SCE către beneficiarul mărfurilor, pe baza DVI și a contractului de comision, servește la decontarea importului cu clienții.

6.3.1.3. Contabilizarea operațiilor de import în comision cu plata la vedere

a) **Conturi utilizate**

1. Conturi de terți;
2. Conturi de trezorerie;
3. Conturi de cheltuieli, venituri și rezultate.

1. Conturi de terți

Contul 401 "Furnizori" ține evidența creării și stingerii angajamentelor decurgând din importul de mărfuri și prestările de servicii.

Contul 408 "Furnizori-facturi nesosite" evidențiază angajamentele pentru care nu au sosit documentele. Se utilizează, de regulă, în cazul transportului determinat pe baza unor cote antecalculate. La primirea facturii, angajamentul, împreună cu TVA se transferă asupra contului 401 "Furnizori" .

Contul 411 "Clienți" ține evidența relațiilor cu beneficiarii de mărfuri importate la prețul facturat inclusiv TVA colectată.

Contul 419 "Avansuri primite de la clienți" ține evidența avansurilor încasate anticipat.

Conturile de TVA:

- 4423 "TVA de plată"
- 4424 "TVA de recuperat"
- 4426 TVA deductibilă"
- 4427 "TVA colectată"
- 4428 "TVA neexigibilă"

țin evidența relațiilor cu statul, furnizorii și clienții privind angajamentele sau creanțele.

Contul 446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" evidențiază, după caz, accizele și taxele vamale datorate statului.

2. Conturile de trezorerie sunt, în principiu, aceleași ca și în cazul exportului.

În plus, se mai utilizează contul **5412 "Acreditive în devize"** pentru evidențierea depozitului bănesc creat la dispoziția furnizorului în cazul în care condiționează livrarea mărfurilor.

3. Conturile de cheltuieli, venituri și rezultate

Conturile de cheltuieli reflectă cheltuielile administrative și de conducere, iar contul de venituri **704 "Venituri din prestări servicii"**, comisionul SCE.

Diferențele de curs valutar aferente plăților în valută către furnizorii externi sau unitățile prestatoare de servicii precum și cele aferente contravalorii în lei a valutei încasate ocolesc conturile de cheltuieli și venituri financiare din diferențe de curs valutar. Ele se reflectă direct în conturile 461 "Debitori diverși" sau 462 "Creditori diverși" după caz.

În situația în care cheltuielile externe de circulație înscrise în DVI sunt antecalculate și apar diferențe față de cele efective, acestea se reflectă tot cu ajutorul conturilor 461, respectiv 462.

Decontarea diferențelor se poate face periodic: lunar, trimestrial, semestrial sau chiar anual pentru toate contractele de import în comision derulate, dacă soldul diferențelor nu este prea mare.

Exemplu

O societate de comerț exterior importă în comision pentru un beneficiar intern de mărfuri, un lot de marfă pentru care se cunosc:

* prețul extern FOB — 5.000 $
* cheltuielile externe de circulație 20% din valoarea FOB — 1.000 $
* taxa vamală 10% din valoarea CIF
* comisionul vamal 0,5% din valoarea CIF
* TVA 18%
* comisionul SCE 3% din valoarea CIF
* cursul dolarului a fluctuat astfel:
  - la primirea mărfurilor (data DVI) — 1.700 lei/$
  - la primirea documentului de transport — 1.720 lei/$
  - la plata furnizorului extern — 1.750 lei/$
  - la plata transportului — 1.800 lei/$
* decontarea cu furnizorul extern are la bază un acreditiv constituit din avansul în valută la nivelul prețului extern FOB încasat de la clientul intern; cursul la încasarea avansului și deschiderea acreditivului — 1.680 lei/$
* cheltuielile generale efectuate în perioada importului 150.920 lei constând din salarii, consumuri de materiale, servicii prestate de terți

Rezolvare

Întocmirea Declarației vamale de import (DVI)

Nr. crt.	Elemente de decontare	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (1.700 lei/$)
1.	Prețul extern FOB	5.000	8.500.000
2.	Cheltuieli externe de transport 20%	1.000	1.700.000
3.	Preț extern CIF (1 + 2)	6.000	10.200.000
4a	Taxa vamală 10% (3 × 10%)		1.020.000
4b	Comision vamal 0,5% (3 × 0,5%)		51.000
5.	TOTAL I (3 + 4)		11.271.000
6.	TVA deductibilă (TOTAL I × 18%)		2.028.780
7.	Comision SCE 3% (3 × 3%)		306.000
8.	TOTAL II (5 + 7)		11.577.000
9.	TVA colectată (TOTAL II × 18%)		2.083.860
10.	TOTAL FACTURAT		13.660.860

I. Deschiderea acreditivului

1. Încasarea avansului în valută de la clientul intern 5.000 $ + TVA 18%

avans = Preț extern FOB = 5.000 $ × 1.680 lei/$	=	8.400.000 lei
TVA 18%	=	1.512.000 lei
Total	=	9.912.000 lei

9.912.000	%	=	%	9.912.000
8.400.000	5124 "Disponibil la bancă în devize"		419 "Clienți creditori"	8.400.000
1.512.000	5121 "Disponibil în lei"		4427 "TVA colectată"	1.512.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. Deschiderea acreditivului

5412 "Acreditive în devize"	=	5124 "Disponibil la bancă în devize"	8.400.000

II. Întocmirea DVI şi facturarea la intern a mărfurilor importate:

3.	12.148.000	%	=	%	12.148.000
	3.648.860	411 "Clienţi"		401"/Furnizori externi /punct vamal"	8.500.000
					51.000
	8.400.000	419 "Clienţi creditori"		408 "Furnizori - facturi nesosite"	1.700.000
	100.000	461 "Clienţi debitori"		446 "Alte impozite şi taxe"	1.020.000
				704 "Venituri din prestări servicii"	306.000
				4427 "TVA colectată"	571.860 (2.083.860 lei - 1.512.000 lei înreg. la avans)

În contul 461 "Deditori diverşi" s-a înregistrat diferenţa de curs aferentă avansului încasat în valută:

5.000 $ × 1.680 lei/$	=	8.400.000	curs la încasare
5.000 $ × 1.700 lei/$	=	8.500.000	curs la facturare
Diferenţa curs	=	100.000	

4. Plăţile efectuate în vamă pentru mărfurile importate:

	%	=	5121 "Disponibil în lei"	3.099.780
446	"Alte impozite şi taxe"			1.020.000
4426	"TVA deductibilă"			2.028.780
401	"Furnizori"/vamă			51.000

III. 5. Înregistrarea facturii unităţii prestatoare de servicii:

transport antecalculat	1.000 $ × 1.700	=	1.700.000 lei
transport efectiv	1.000 $ × 1.720	=	1.720.000 lei
Diferenţă curs		=	20.000 lei

BCU "ASE" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

%	=	401 "Furnizori"/UPS	1.720.000
408 "Furnizori facturi nesosite"			1.700.000
665 "Diferențe de curs valutar"			20.000

IV. Decontarea creanțelor și angajamentelor

6. Plata furnizorului extern

5.000 $ × 1.700 lei/$ = 8.500.000 lei curs la data DVI
5.000 $ × 1.680 lei/$ = 8.400.000 lei curs la data acreditivului
5.000 $ × 1.750 lei/$ = 8.750.000 lei curs la data plății

a) Înregistrarea diferenței de curs aferentă sumei din acreditiv (8.750.000 - -8.400.000 = 350.000)

5412 "Acreditive în devize"	=	765 "Venituri din diferențe de curs"	350.000

b) Achitarea datoriei externe și înregistrarea diferenței de curs (8.750.000 - -8.500.000 = 250.000)

%	=	5412 "Acreditive"	8.750.000
401 "Furnizori"			8.500.000
461 "Debitori diverși"			250.000

7. Încasarea diferenței de la clientul intern:

5121 "Disponibil în lei"	=	411 "Clienți "	3.648.860

8. a) Înregistrarea sumei virată pentru licitația valutară în vederea achitării prestatorului de servicii: 1.850.000 lei

5125 "Sume în curs de decontare"	=	5121 "Disponibil în lei"	1.850.000

b) Suma în valută încasată (curs $ = 1.850 lei/$)

1.000 $ × 1.850 lei/$ = 1.850.000 lei

BCU ALI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5124	"Disponibil în devize"	=	5125 "Sume în curs de decontare"	1.850.000

9. Achitarea datoriei către prestatorul de servicii:

1.000 $ × 1.720 lei/$	=	1.720.000	(curs la facturare)
1.000 $ × 1.800 lei/$	=	1.800.000	(curs la plată)
Diferența curs	=	80.000	

%	=	5124 "Disponibil în devize"	1.800.000
401 "Furnizori"/UPS			1.720.000
461 "Debitori diverşi"			80.000

V. Închiderea exercițiului

10. a) Incorporarea veniturilor în profit:

%	=	121 "Profit şi pierdere"	656.000
704 "Venituri din prestări de servicii"			306.000
765 "Venituri din diferențe de curs"			350.000

b) Repartizarea cheltuielilor de administrație şi conducere asupra rezultatului financiar (presupunem că sunt în sumă totală de 150.920 lei):

121 "Profit şi pierdere"	=	Conturi de cheltuieli	150.920

c) Încasarea diferențelor de curs de la beneficiarul importului:

5121 "Disponibil în lei"	=	461 "Debitori diverşi"	450.000

d) Acoperirea TVA deductibilă din TVA colectată:

4427 "TVA colectată"	=	4426 "TVA deductibilă"	2.028.720

e) Înregistrarea TVA de plată:

4427 "TVA colectată"	=	4423 "TVA de plată"	55.140

BCU "ALEXANDRU IOAN CUZA" UNIVERSITY LIBRARY

f) Achitarea TVA:

4423 "TVA de plată"	=	5121 "Disponibil în lei"	55.140

Înregistrarea operațiilor în conturi și explicarea rezultatului financiar

D	5121 "Disponibil în lei"		C	
	1)	1.512.000	4)	3.099.780
	7)	3.648.000	8a)	1.850.000
	10c)	450.000	10f)	55.140
	TεD	5.610.000	TεC	5.004.920
			SFD	605.080

D	5124 "Disponibil în devize"			C	
1)	5.000 $	8.400.000	2)	5.000 $	8.400.000
8b)	1.000 $	1.850.000	9)	1.000 $	1.800.000
			SFD		50.000

D	121 "Profit și pierdere"		C	
	10b)	150.920	10a)	306.000
				350.000
SFC profit		505.080		

D	5412 "Acreditive în devize"			C	
2)	5.000 $	8.400.000	6b)		8.750.000
6a)	–	350.000			
ΣD		8.750.000	ΣC		8.750.000

D	461 "Debitori diverși"		C	
3)		100.000	10c)	450.000
5)		20.000		
6b)		250.000		
9)		80.000		
		450.000		450.000

Rezultatul exercițiului este diferența dintre venitul din comision 306.000 lei plus diferențele de curs la disponibil și diverse cheltuieli generale (150.920 lei). Disponibilul din cont corespunde rezultatului și diferențelor de curs încasate de la clientul intern.

6.3.2. Contabilitatea importului pe cont propriu

6.3.2.1. Particularități

Importul pe cont propriu constă în **cumpărarea fermă** a mărfurilor de către S.C.E. şi revânzarea lor beneficiarilor interni, determinând particularitățile:

a) prețul de vânzare este negociat cu beneficiarul plecând de la valoarea în vamă a mărfurilor, inclusiv taxele şi comisioanele datorate statului şi marja importatorului şi se contabilizează ca venit în contul 707 "Venituri din vânzări de mărfuri";
b) mărfurile importate intră în patrimoniul S.C.E., dar nu obligatoriu şi în gestiunea sa. Acest lucru are ca efect folosirea conturilor de stocuri: 371 "Mărfuri" sau 357 "Mărfuri la terți";
c) costul de achiziție al mărfurilor se compune din: prețul extern FOB, cheltuielile externe de circulație, taxele şi comisioanele vamale, accizele, şi se reflectă în contul 371 "Mărfuri". Dacă marfa este dirijată către beneficiari direct de la punctul vamal costul de achiziție se poate reflecta direct în debitul contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile";
d) TVA se calculează similar importului în comision;
e) rezultatul se determină ca diferență între veniturile şi cheltuielile generate şi implicate de import şi cheltuielile de administrație şi conducere;
f) de regulă, nu se efectuează încasări anticipate de la clienți interni.

Cheltuielile şi veniturile în importul pe cont propriu

Cheltuielile pot fi structurate în:

- cheltuieli privind importul propriu-zis;
- cheltuieli de administrare şi conducere.

Cheltuielile privind importul sunt formate din:

- prețul FOB plătit furnizorului extern;
- transportul pe parcurs extern (intră în calculul valorii CIF fie la nivel antecalculat, fie efectiv);
- taxele şi comisioanele vamale;
- accizele;
- transportul de la punctul de frontieră la unitățile S.C.E. sau beneficiar, dacă se prevede prin contract acest lucru.

BCU IAŞI - BIBLIOTECA UNIVERSITARĂ

Taxele vamale se calculează pentru toate mărfurile prevăzute în tariful vamal de import. Se stabilesc în cote procentuale pe grupe de mărfuri. Baza de calcul o constituie preţul extern CIF transformat în lei la cursul zilei declaraţiei vamale.

Comisionul vamal se calculează pentru serviciul de vămuire a mărfurilor prin aplicarea unei cote de 0,25% sau 0,5% la valoarea externă CIF.

Accizele se calculează pentru anumite mărfuri. Se stabilesc în cote procentuale diferenţiate conform normelor legale, care se aplică la suma următoarelor elemente: valoarea externă CIF, taxa vamală şi comisionul vamal.

Taxele vamale şi accizele se datorează bugetului de stat iar comisioanele vamale Direcţiei Generale a Vămilor.

Cheltuielile generale de administraţie şi conducere sunt cheltuieli proprii de funcţionare a S.C.E.

Veniturile se formează din preţul facturat beneficiarului de import, care cuprinde:

- valoarea externă CIF a mărfurilor;
- taxele şi comisioanele vamale;
- accizele;
- marja importatorului.

Aceasta se stabileşte în cote procentuale unice sau diferenţiate şi se aplică la valoarea mărfii în vamă (Costul de achiziţie = valoarea externă CIF, taxe şi comisioane vamale, accize). Are rolul de a acoperi cheltuielile de desfacere şi de administraţie şi conducere şi de a asigura profitul S.C.E.

O categorie distinctă de cheltuieli şi venituri este reprezentată de diferenţele de curs valutar care afectează gestiunea S.C.E. şi constituie cheltuieli respectiv venituri financiare din diferenţe de curs.

6.3.2.2. Contabilizarea operaţiilor de import pe cont propriu

a) Conturile utilizate sunt :

- conturi de terţi;
- conturi de trezorerie;
- conturi de cheltuieli, venituri, rezultate.

Conturile de terţi ţin evidenţa relaţiilor cu furnizorii externi şi clienţii interni.

Conturile de trezorerie ţin evidenţa disponibilităţilor în lei şi devize.

Conturile de cheltuieli sunt:

- **607 "Cheltuieli privind mărfurile"** care ține evidența costului de achiziție al mărfurilor din import vândute clienților interni;
- **alte conturi din clasa VI**, după natura cheltuielilor necesitate de desfășurarea activității.

Conturile de venituri sunt:

- **707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"** care evidențiază vânzările de mărfuri provenite din import, la preț de vânzare;
- **765 "Venituri din diferențe de curs"** care înregistrează diferențele favorabile de curs valutar.

b) **Exemplu**

O S.C.E. importă pe cont propriu mărfuri pe care le revinde unui client intern.

Date privind importul:

* prețul FOB al mărfurilor	4.000 $
* cheltuieli de transport pe parcurs extern 20% din prețul FOB	800 $
* cheltuieli facturate ulterior de UPS	800 $
* taxa vamală	10%
* comision vamal	0,5%
* TVA	18%
* prețul de vânzare negociat cu clientul	10.500.000 lei
* cursul dolarului a fluctuat astfel:	
⇒ la primirea mărfurilor (data DVI)	1.800 lei/$
⇒ la plata furnizorului	1.850 lei/$
⇒ la primirea și plata decontului de cheltuieli	1.820 lei/$
* cheltuielile proprii constând din: salarii, prestații efectuate de terți:	200.000 lei

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Rezolvare

Întocmirea D.V.I.

Nr. crt.	Elemente de decontare	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (1.800 lei/$)
1.	PE FOB	4.000	7.200.000
2.	Cheltuieli externe	800	1.440.000
3.	PE CIF (1 + 2)	4.800	8.640.000
4.	Taxa vamală (3 × 10%)		864.000
5.	Comision vamal (3 × 0,5%)		43.200
6.	TOTAL I (3 + 4 + 5)		9.547.200
7.	TVA deductibilă (6 × 18%)		1.718.496
8.	Preț vânzare negociat		10.500.000
9.	Marja importatorului (8 - 6)		952.800
10.	TVA colectată (8 × 18%)		1.890.000
11.	Preț facturat (8 + 10)		12.390.000

I. Achiziționarea mărfurilor și decontarea angajamentelor

1. Cumpărarea mărfurilor:

371 "Mărfuri" (sau 357"Mărfuri la terți")	=	%	9.547.200
		401/ "Furnizori externi"	7.200.000
		/Punct vamal	43.200
		408 "Furnizori - facturi nesosite"	1.440.000
		446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	864.000

2. Plata TVA deductibilă:

4426 "TVA deductibilă"	=	5121 "Dispon. bancă în lei"	1.718.496

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Plata furnizorului extern, la cursul zilei:

4.000 $ × 1.800 lei/$	=	7.200.000 lei	(curs la facturare)
4.000 $ × 1.850 lei/$	=	7.400.000 lei	(curs la plată)
Diferențe de curs valutar	=	200.000 lei	

%	=	5124 "Disponibil la bancă în devize"	7.400.000
401"Furnizori"			7.200.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs"			200.000

4. Plăți în vamă (taxa vamală, comisionul vamal):

%	=	5121 "Disponibil la bancă în lei"	907.200
446 "Alte impozite şi taxe"			864.000
401 "Furnizori" - punct vamal			43.200

5. Primirea decontului de cheltuieli de la UPS:

transport extern: 800 $ × 1.820 lei/$	=	1.456.000 lei
diferența de curs aferentă transportului 800 $ × (1.820 lei/$ - 1.800 lei/$	=	16.000 lei

Înregistrarea decontului de cheltuieli la cursul zilei şi transferul angajamentelor ferme asupra contului 401 "Furnizori":

%	=	401 "Furnizori"	1.456.000
408 "Furnizori" - facturi nesosite			1.440.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs"			16.000

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

401 "Furnizori"	=	5124 "Disponibil la bancă în devize"	1.456.000

II Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor şi calculul rezultatului

6. Vânzarea mărfurilor:

411 "Clienţi"	=	%	12.390.000
		707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	10.500.000
		4427 "TVA colectată"	1.890.000

7. Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute la cost de achiziţie:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Măfuri" (sau 357 "Mărfuri la terţi")	9.547.200

8. Încasarea de la clienţi:

5121 "Disponibil la bancă în lei"	=	411 "Clienţi"	12.390.000

Regularizarea TVA:

TVA colectată	1.890.000
TVA deductibilă	1.718.496
TVA de plată	171.504

4427 "TVA colectată"	=	%	1.890.000
		4426 "TVA deductibilă"	1.718.496
		4423 "TVA de plată"	171.504

9. Virarea TVA:

4423 "TVA de plată"	=	5121 "Disponibil la bancă în lei"	171.504

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

10. Închiderea conturilor de venituri:

707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	=	121 "Profit şi pierdere"	10.500.000

11. Închiderea conturilor de cheltuieli:

121 "Profit şi pierdere"	=	%	9.963.200
		607 "Cheltuieli privind mărfurile"	9.547.200
		665 "Cheltuieli din diferenţe de curs"	216.000
		Alte conturi de cheltuieli	200.000

12. Calculul rezultatului:

D	121 "Profit şi pierdere"		C
(14)	9.963.200	10.500.000	(13)
Sc. profit	536.800		

Notă Stocurile şi operaţiile cu mărfuri în importul şi exportul pe cont propriu se pot contabiliza în metoda inventarului permanent la cost de achiziţie (ca în exemplele din cadrul capitolului), la cost standard sau preţ de vânzare precum şi în metoda inventarului intermitent (la întreprinderile mici şi mijlocii).

Partea a doua - Teste grilă şi întrebări

Teste grilă

1. Operaţiile în comision se realizează:
   a) în contul şi răspunderea societăţii de comerţ exterior;
   b) în contul şi răspunderea importatorului, exportatorului;

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) pe răspunderea societății de comerț exterior;
d) în contul importatorului, exportatorului.

2. În condiția CIF, în prețul de vânzare se include:
a) costul mărfurilor și asigurarea;
b) costul mărfurilor și transportul;
c) costul mărfurilor;
d) costul mărfurilor, transportul și asigurarea.

3. Pentru operațiile în comision, venitul din exploatare provine din:
a) prețul negociat;
b) comision;
c) dobânzi;
d) amenzi.

4. Fluctuația cursului valutelor determină:
a) profit sau pierdere;
b) cheltuieli sau venituri excepționale;
c) cheltuieli sau venituri financiare;
d) nu are nici o influență.

5. La sfârșitul exercițiului creanțele și angajamentele în valută se exprimă:
a) la valoarea de origine (contabilă);
b) la valoarea de inventar;
c) la valoarea de la decontare;
d) la orice valoare.

6. Cursul devizelor la 31 decembrie se utilizează pentru:
a) decontarea operațiilor;
b) exprimarea creanțelor și angajamentelor în valută;
c) exprimarea creanțelor;
d) exprimarea angajamentelor.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

7. Diferenţele de conversie reprezintă:
a) elemente ale contului de rezultate;
b) structuri bilanţiere;
c) elemente nesemnificative;
d) cheltuieli sau venituri.

8. Rolul diferenţelor de conversie este:
a) rectificativ;
b) de regularizare;
c) de adiţionare;
d) fără importanţă.

9. Provizioanele pentru pierderi din schimb valutar sunt:
a) elemente rectificative;
b) de regularizare;
c) structuri de activ;
d) structuri de pasiv.

10. Provizioanele pentru pierderi din schimb sunt deductibile fiscal:
a) în orice condiţii;
b) conform dispoziţiilor legale;
c) indiferent de mărime;
d) la 1/4 din mărimea constituită.

Întrebări

1. Cum se determină costul de achiziţie al mărfii în vamă?
2. Când şi cum determinaţi impozitul pe redevenţe?
3. Cum se calculează diferenţele de curs la plata datoriilor în valută? Dar la încasarea creanţelor în valută? Ce reprezintă ele?
4. Când şi cum se determină diferenţele de conversie la creanţele şi datoriile în valută? Ce se întâmplă pentru diferenţa netă nefavorabilă?
5. Când şi cum se stabilesc diferenţele de curs la disponibilul păstrat în valută şi ce reprezintă ele?

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6. La ce valoare se înregistrează în bilanțul contabil datoriile și creanțele în valută?

7. În contabilitatea cui se înregistrează diferențele de curs la importul și exportul în comision? Cum se contabilizează ele?

8. Ce cuprinde un contract de import sau export?

9. Prin ce metode se poate stabili prețul extern al mărfii?

10. Ce cuprinde o declarație vamală la import? Dar la export?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Contabilizați exportul în comision cunoscând datele:

• prețul extern CFR	1.100 $
• cheltuieli de transport	100 $
• comision din prețul extern FOB	5%
• cursul leu/$ la facturare	7.000 lei/$
• cursul leu/$ la încasare	7.500lei/$

Aplicația nr. 2

Calculați rezultatul activității de export cunoscând cheltuielile aferente:

• salarii	100.000 lei
• CAS și protecție socială	30%
• materiale consumabile	30.000 lei
• amortizări	10.000 lei
• prestații terți	50.000 lei

Aplicația nr. 3

Contabilizați operațiile de achiziționare și vânzare la extern, pe baza informațiilor:

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- preț de cumpărare a mărfurilor 28.000.000 lei
- cheltuieli de transport până la sediul societății 200.000 lei
- preț extern CFR 6.000 $
- cheltuieli externe de transport 1.000 $
- cursul leu/$ la facturare 7.200 lei/$
- cursul leu/$ la încasare 7.500 lei/$
- cursul leu/$ la decontarea transportului 7.300 lei/$

Aplicația nr. 4

Contabilizați operațiile specifice importului în comision pe baza datelor:

- preț extern FOB 4.000 $
- cheltuieli de transport 1.000 $
- taxa vamală 10%
- comision vamal 0,5%
- cursul leu/$ la primirea mărfurilor și a documentelor de transport 7.000 lei/$
- cursul leu/$ la plata furnizorului extern 7.200 lei/$
- cursul leu/$ la plata transportului 7.100 lei/$

Aplicația nr. 5

Contabilizați aceleași operații știind că decontarea cu furnizorul extern are la bază un acreditiv constituit în valută la nivelul prețului extern FOB încasat de la clientul intern; cursul la încasarea avansului și deschiderea acreditivului 6.900 lei.

Aplicația nr. 6

O S.C.E. importă pe cont propriu mărfuri pe care le revinde clienților interni. Contabilizarea acestor operații are la bază datele:

- preț FOB al mărfurilor 2.000 $
- cheltuieli de transport extern 500 $
- taxa vamală 20%
- comision vamal 0,5%
- marja importatorului 70 %
- TVA 18 %
- cursul leu/$ la primirea mărfurilor 7.000 lei/$
- cursul leu/$ la plata furnizorului 7.200 lei/$
- cursul leu/$ la plata decontului de prestații 7.100 lei/$

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicația nr. 7

La sfârșitul exercițiului situația creanțelor în devize se prezintă astfel:

411/CL. EXT/$	4.000 $	1$ = 7.000 lei
411/CL. EXT/DM	10.000 DM	1DM = 4.000 lei
La 31 decembrie N		1$ = 7.500 lei
		1DM = 4.400 lei

Să se prezinte operațiile specifice închiderii exercițiului și reflectarea în bilanț.

Aplicația nr. 8

Situația angajamentelor la sfârșitul exercițiului:

401/FZ./EXT/$	5.000 $	1$ = 6.900 lei
401/FZ./EXT/DM	15.000 DM	1DM = 4.000 lei
La 31 decembrie N		1$ = 7.500 lei
		1DM = 4.400 lei

Să se contabilizeze operațiile de închidere și să se prezinte situația angajamentelor pentru bilanț.

Aplicația nr. 9

Conform datelor exemplelor 7 și 8 să se analizeze și contabilizeze situația provizioanelor pentru pierderi din schimb valutar.

Aplicația nr. 10

Să se prezinte operațiile efectuate la 1 ianuarie N+1 privind creanțele și angajamentele în devize (7 și 8) și să se motiveze efectuarea acestora.

Aplicația nr. 11

Dispuneți de factura externă nr. 3212 din 03.05.1996, factura de transport 85706 din 05.05.1996 și DVI 10889 din 11.05.1996 (Anexa 6.1.).

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Să se contabilizeze importul de marfă şi vânzarea ei către clientul intern cu o marjă brută de 60%, precum şi decontările cu toţi partenerii ştiind că pentru plată s-au scos la licitaţie 48.325.000 lei încasându-se 34.516,24 DM, iar plata s-a efectuat la un curs de 1.405 lei/DM.

Aplicaţia nr. 12

Dispuneţi de setul de documente din Anexa 6.2.. Înregistraţi toate operaţiunile specifice unui export în comision, fluctuaţia valutei la decontările cu partenerii rămânând la aprecierea rezolvitorului.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Schnittholz
Varicor
Hauptverwaltung
D-76593 Gernsbach-Obertsrot

PARTNERS & CO

GRAPHICA LTD.

RU 7000 BUKAREST

Bezirk: RUMÄNIEN

Wir lieferten Ihnen ab Werk auf Ihre Rechnung und Gefahr zu unseren umseitigen Verkaufsbedingungen Nr. 105
Shipment made today at your risk/expedition faite a vos risques et perms.

RECHNUNG
Invoice/Facture

Im Schriftwechsel und bei Zahlung bitte angeben:
Please state in all correspondence/A rappeler dans toute correspondence:

Unsere Rechnungs-Nr. Our invoice no./notre no. de facture	Blatt Page/feuille	vom dated/du	Kunden-Nr.: Customer No:/ No. de client
3212	1	3.05.96	23110

Unsere Auftrags-Nr. Our order no./notre no. d'ordre	vom dated/du
5154	18.04.96

Ihre Bestell-Nr. Your order no./votre no. d'ordre

AUFTRAG NO. 2233 VOM 13.04.96

Versandanschrift: Forwarding address/destinataire

Versand durch: Forwarded by/expedition par

SELBSTABHOL
Die Fracht wird vom Empfänger bei Erhalt der Ware skontofrei bezahlt

Pos.	SORTE	GR/ QM	THEOR BOGENZ	FORMAT CM		KG	PAL. ROL.	DM /100 KG	
	SUPRA (GT 2)								
01	471400	250		70,0	100,0	13.779	2OP AUSGEL	152,00	20.868,08
****	AUS ABNR 5155			AUFTRAG NR. 2233 VOM 13.04.96					
	SUPRA (GT 2)								
01	471400	250		100,0	70,0	6.808	1OP AUSGEL	152,00	10.348,16

LIEFERUNG XW
ZAHLUNG PER VORAUSKASSE MINUS 3%

VAMA ROMÂNĂ
DOUANE CUSTOMS
X V
4251

VĂMIM VATAL *189
M 95 05 05
* 98511C9360 *

Gesamt-Menge

Zwischensumme
31.216,24

Frachtkosten sind netto zu zahlen. Sie konnen nicht skontiert werden.	Lade-Gew.	Fracht-Gew.	To-Kl. DM/100kg	%max.Marge	Fracht-Anteil	Frachtvergutung
	20.537	20.600				

Zahlungsbedingungen (ab Rechnungsdatum):
Conditions for payment (from date of invoice)/conditions de payment (de date de facture)

Warenwert ab Werk
31.216,24

+ Mehrwertsteuer (TVA)
X

SONDERVEREINBARUNG

Skontierfähiger Betrag
31.216,24

Rechnungsbetrag
(Amount of invoice Montant de la facture)
31.216,24

Skontobetrag

Überweisungsbetrag

Bei Barzahlung bis zum % Skonto

Telefon (072 24) 641-0
Telefax (072 24) 500 54

Bad. Wurtt Bank, Hamburg BLZ (680 200 20) 4407463000
Sparkasse Rastatt-Gernsbach BLZ (665 500 70) 60 001 666
Deutsche Bank A.G. Baden-Baden BLZ (662 700 01) 39-11 500

Kommanditgesellschaft Sitz Gernsbach AG Rastatt HRA 163-G
pgH GRUBER + WEBER Beteiligungs-GmbH
Gitz Gernsbach AG Rastatt HRB 34-G

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

REGIM SPECIAL

FACTURA FISCALĂ

Seria A 85706 HR

Furnizor S.C. IVOTRANS S.R.L.
(den., forma jurid.)
Nr. ord. registru com. /an J19/466/1991
Cod fiscal 524528
Localitatea Bistrița
Județul Harghita
Contul
Banca

Nr. factură 85706
Data (ziua, luna, anul) 16.05.1996
Nr. aviz însoțirea mărfii

Cumpărător GRAPHIC GROUP S.R.L.
(den., forma jurid.)
Cod fiscal
Localitatea RO - București
Județul Şos. Mihai Bravu, nr. 388
Contul
Banca

Cota TVA %

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor		Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) – lei –	Valoarea – lei –	Valoare T.V.A. – lei –
0	1	2	3	4	5 (3 x 4)	6
	C/V transportului pe relația: D-RO Loc/data încărcării: Bergish Gladbach/12.05.96 Destinație: București Tarif conform înțelegerii: 3.300 DM plătibili în lei la cursul ofic. Valabil pe data încărcării: 12.05.96, 1.382 lei/DM			4.560.600	4.560.600	0
				TOTAL	4.560.600	0

Semnătura și ștampila furnizorului

Date privind expediția
Numele delegatului VRÂNCEANU SORIN
mijlocul de transport auto
nr. 2 HR 9680
Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de ora
Semnăturile

Semnătura de primire

Total de plată (col. 5 + col. 6) 4.560.600

Tip. M. Ciuc 53-1995

14-4-10/ A 1/12A t2

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

8

EXEMPLAR PENTRU DESTINATAR

Exportator
PARTNERS & CO
D 96688 Gernsbach
GERMANIA

IM | 4
3 Formular | 4 Lista lucrări
5 Articole: 1 | 6 Total colete: 30 | 7 Nr. de referinţă: 10889/11.05.96

8 Destinatar Nr. 6357666
GRAPHICA GROUP COMPANY S.R.L.,
şos. Mihai Bravu nr. 388, Bl. ,
sc. B, et. 9, ap. 108, sector 3
ROMANIA

9 Responsabil financiar Nr.
Bankcoop S.A.
Cont 4028440288426

10 Ţara ultimă prov. | 11 Ţara tranzacţ. 276 | 12 Elemente pt. valoare | 13

14 Declarant/Reprezentant Nr.
IMPORTATOR

15 Ţara de expediţie/export GERMANIA | 15 Cod ţară export a 676 b 41 | 17 Cod ţară destinaţie a | b

16 Ţara de origine GERMANIA | 17 Ţara de destinaţie

18 Identitatea şi naţionalitatea mijlocului de transport la sosire | 19 Cir 0

20 Condiţia de livrare EXW

21 Identitatea şi naţionalitatea mijlocului de transport activ care trece frontiera: auto 21 B 9732/9680 | 642

22 Moneda şi valoarea totală facturată: 276 | 31216,24 | 23 Curs de schimb: 1382 | 24 Natura tranzacţiei

25 Mod transport la frontieră: 03 | 26 Mod transport interior | 27 Local descărcare: Bucureşti

29 Vama de intrare: Borş | 30 Localizarea mărfurilor

28 Informaţii financiare şi bancare
DP 10/09.05.1996

8

31 Colete şi descrierea mărfurilor: Mărci şi numere - Nr. Containerelor - Numărul şi natura
30 paleţi. Alte hârtii şi cartoane.
Carton pentru imprimerie

32 Art. Nr.: 1

33 Codul mărfurilor: 48058018

34 Cod ţară origine a 276 b | 35 Greutate Brută (kg): 20600 | 36 Preferinţe

37 REGIM: 4000 | 38 Greutate Netă (kg): 20537 | 39 Contingent

40 Declaraţie sumară/Documentul precedent: FIR 13568834

41 UM suplimentare: 166/20537 | 42 Preţ articol | 43

44 Menţiuni speciale/ Documente ancorate/ Certificate şi autorizaţii:
Certificat înmatriculare J40/18814/94
Certificat fiscal 6359868
Factura 3212/03.05.96
DVV

Cod MS | 45 Ajustare

46 Valoare statistică: 34.516,24

47 Calculul impozitărilor

Tip	Baza de calcul a impozitului	Procent	Cuantum	MP
010	47701443	15	715.5217	1
090	47701443	0,5	238,507	1
030	55095167	18	9.917.130	1
		Total:	17.310.854	

48 Report de plată | 49 Identificarea antrepozitului

II. INFORMAŢII CONTABILE

NR. 2
VAMA TÂRGURI ŞI EXPOZIŢII BUCUREŞTI
CONFORM EFECTUAT CFP
Înregistrat .....
Data .....

50 Responsabil (firma) | Nr. | Semnătura:

C. VAMA DE PLECARE
1271/

51 Vama de trecere prezentată (şi ţara): reprezentat prin: Locul şi data

52 Garanţie nevalabilă pentru | Cod | 53 Vama de destinaţie (şi ţara)

D. CONTROLAT LA VAMA DE PLECARE
Rezultat
Sigilii aplicate Număr. marcaj:
Termen (data) limită
Semnătura

Ştampila: VAMA ROMÂNĂ DOUANE CUSTOMS X V 4251

54 Locul şi data:
Semnătura reprezentant

Cod M F - DGV 56-1-6

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CONTRACT DE COMISION PENTRU OPERAȚIUNI DE COMERȚ EXTERIOR

Încheiat la data de 18.06.1997 între:

Societatea comercială RULMAPROD, înmatriculată în Registrul Comerțului sub nr. J99/488/1991, cod SIRUES 1892484, cont nr. 301808801, deschis la Banca Comercială Română - Sucursala Brașov, reprezentată prin Constantin Sinatra în calitate de director general, menționată mai jos COMITENT

și

Societatea comercială MADERA GROUP BUCUREȘTI, cu sediul social în municipiul București, înmatriculată în Registrul Comerțului sub nr. J40/19974/1994, cod SIRUES 162452, cod SICOMEX 74809, cod fiscal R 6369868, reprezentată prin Gomoiu Gloria în calitate de director general, menționată mai jos COMISIONAR.

Între părțile sus-menționate s-a încheiat, prin voința lor, prezentul CONTRACT DE COMISION pentru operațiuni de comerț exterior, în conformitate cu clauzele specificate în continuare și cu reglementările legale în materie.

ART. 1. OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract îl constituie prestarea de către COMISIONAR de operațiuni și activități specifice de export, în vederea comercializării de produse din profilul de fabricație al COMITENTULUI, în baza mandatului acordat de către acesta.

1.1. Negocierea și încheierea contractelor externe se face de COMISIONAR pentru și în contul COMITENTULUI în limitele mandatului dat de acesta prin prezentul contract, ținând cont de condițiile uzuale de afaceri practicate de regulă pe piața respectivă.

1.2. Prevederile contractelor externe încheiate de COMISIONAR în condițiile prevăzute în paragraful anterior sunt opozabile COMITENTULUI.

1.3. COMISIONARUL va emite după încheierea contractelor externe comenzi interne sau avize de contractare, care vor deveni anexe integrante la prezentul contract.

ART. 2. DURATA CONTRACTULUI

2.1. Prezentul contract se încheie pe o perioadă nedeterminată; orice modificare a clauzelor contractuale sa va face doar cu acordul expres al celor două părți, acord constatat în scris prin acte adiționale.

2.2. Valabilitatea contractului se prelungește anual, dacă nici una din părți nu îl denunță, cu cel puțin 30 zile înainte de sfârșitul anului calendaristic în curs.

ART. 3. OBLIGAȚIILE COMISIONARULUI

3.1. Prospectează pieţele externe în vederea încheierii contractelor externe şi informează periodic în scris COMITENTUL asupra acestora.

3.2. Transmite prompt COMITENTULUI (maximum două zile) cererile clienților externi, iar în baza ofertelor şi instrucțiunilor acestuia prelucrează şi întocmeşte cu operativitate ofertele externe (maximum 3 zile) urmărind obținerea celor mai favorabile preţuri şi condiții comerciale, astfel încât să se finalizeze comenzi ferme.

3.3. În termen de 5 zile de la încheierea contractelor (cf. art. 1.1.) va remite COMITENTULUI o copie a contractului extern însoțită de comenzile interne cu precizarea termenelor de livrare şi explicitarea condițiilor specifice de execuție a respectivului contract.

Urmăreşte executarea contractelor externe încheiate, îngrijindu-se de asigurarea condițiilor externe pentru livrare. Informează în 48 de ore asupra oricăror dificultăți intervenite în derularea contractelor propunând căi de acțiune.

3.4. Înainte de prima livrare privind executarea unui contract urmăreşte deschiderea acreditivului de către partea externă, remite şi/sau reconfirmă livrările scadente prin liberul la vânzare, pe baza siguranței plății externe la momentul respectiv.

Diferențele de curs valutar în decontările cu partenerii se vor înregistra în contabilitatea COMITENTULUI.

3.5. Încheie în nume propriu, în funcție de condiția de livrare, pe contul COMITENTULUI, dar cu acceptul expres al acestuia, în condiții de eficiență şi numai pentru loturile de export ce asigură încărcarea la capacitatea completă (camion, container, vagon), contracte de export şi prestări adiacente în vederea executării contractelor de export. Copii ale acestor contracte se remit COMITENTULUI în termen de cinci zile de la încheiere.

3.6. Întocmeşte documentele necesare vămuirii mărfurilor exportate, le prezintă organelor vamale şi achită comisioanele aferente.

Pentru vămuiri la punctele vamale din zona de reşedinţă a COMITENTULUI formalităţile vamale pot fi efectuate şi de către COMITENT în baza solicitării scrise a COMISIONARULUI.

3.7. După primirea de la COMITENT a setului complet de documente interne, întocmeşte şi depune imediat la bancă documentele necesare încasării contravalorii produselor expediate de COMITENT şi urmăreşte cu răspundere încasarea conform circuitului bancar.

Transmite COMITENTULUI, în termen de 5 zile de la efectuarea acestor operaţiuni, documentele care au stat la baza vămuirii, facturării produselor şi cele prevăzute în art. 3.5. (factura externă, copie DVE, copie documente transport), însoţite de factura externă de uz intern în care se vor evidenţia şi reţine toate cheltuielile ocazionate de realizarea exportului şi avansate de COMISIONAR, repectiv transportul şi manipulări interne, transportul extern, asigurare, comision vamal şi cheltuieli de vămuire, comisionul datorat COMISIONARULUI.

3.8. Decontează COMITENTULUI contravaloarea facturilor externe, mai puţin cheltuielile menţionate în art. 3.7., în termen de 48 de ore de la data încasării, dar nu mai târziu de 5 zile de la data scadenţei plăţii acestora, prin transferul valutei în contul indicat de COMITENT. COMISIONARUL, în acelaşi termen de 48 de ore, va remite copii ale extraselor de cont care vor indica data încasării valutei.

Nerespectarea prevederilor art. 3.8. alin. 1, îl îndreptăţesc pe COMITENT să pretindă, iar pe COMISIONAR îl obligă să plătească penalităţi de 0,4% pe zi întârziere, calculate la valorile nedecontate.

Nerespectarea întocmai şi la termen a obligaţiilor prevăzute la art. 3.3.; 3.4.; 3.5.; 3.7. şi 3.8. alin. 1, din prezentul contract de comision îndreptăţesc pe COMITENT să reducă comisionul cuvenit COMISIONARULUI cu 25% pentru primele 10 zile de întârziere, 50% pentru următoarele 20 zile de întârziere şi cu 75% pentru perioada ce depăşeşte 30 zile de întârziere, iar pe COMISIONAR îl obligă să accepte aceste diminuări, pentru livrările în cauză.

ART. 4. OBLIGAŢIILE COMITENTULUI

4.1. Pregăteşte pe cheltuiala sa, la cererea COMISIONARULUI, mostre, prototipuri pentru încercări şi probe care presupun inclusiv distrugerea lor, însoţite după caz de certificate în limbi de circulaţie internaţională, atestând parametrii calitativi ai acestor produse.

4.2. Întocmeşte şi remite COMISIONARULUI, în cel mult 3 zile de la cererea acestuia, ofertele şi documentaţiile tehnice complete necesare încheierii contractelor externe.

Răspunde la toată corespondența COMISIONARULUI privind contractarea și derularea contractării în termen de 48 de ore de la data primirii acesteia.

4.3. Execută în termenele și condițiile tehnice stipulate în contractele externe produsele care fac obiectul acestora confirmând în scris, în termen de 5 zile de la primire, comenzile interne și contractele externe. În caz de nerespectare a termenelor angajate, suportă penalități față de COMISIONAR și toate consecințele materiale care pot decurge din neexecutarea obligațiilor contractuale conform contractelor externe.

4.4. Suportă, în funcție de condițiile de livrare contractuale, costul tuturor prestațiilor până la punctul de transmitere a riscurilor, mai puțin locațiile sau spezele de magazinaj din motive care nu-i sunt imputabile.

4.5. Suportă taxele de transport și asigurare conform condițiilor de livrare stipulate în cuprinsul contractelor externe, negociate în prealabil de COMISIONAR cu societățile specializate, în condiții de eficiență.

4.6. Întocmește documentele aferente fiecărui lot de marfă exportată și le remite COMISIONARULUI, cel mai târziu până la sosirea mărfurilor în vamă, pentru efectuarea operațiunilor de vămuire și facturare și suportă cheltuielile de vămuire avansate de COMISIONAR.

COMITENTUL își asumă răspunderea care decurge din remiterea cu întârziere, incompletă sau cu erori a respectivelor documente.

COMITENTUL comunică operativ cu COMISIONARUL pentru transmiterea telefonică în timp util și corectă a datelor de livrare.

ART.5 CALITATEA ȘI CONTROLUL CALITĂȚII PRODUSELOR

5.1. Produsele vor fi realizate în concordanță cu standardele și normele de calitate și recepție calitativă prevăzute în contractele externe. În absența unor astfel de prevederi se înțelege că se livrează marfa conform standardelor curente ale COMITENTULUI pentru producția de export astfel încât COMITENTUL să-și susțină buna reputație pe piață în raport cu firmele concurente.

ART. 6. RECEPȚIA PRODUSELOR

Recepția produselor se va face în conformitate cu MIL STD 105 și AQL stabilite de comun acord. În cazul în care nu se fac referiri exprese, recepția va fi în conformitate cu standardele internaționale ISO și/sau curente ale COMITENTULUI pentru producția de export astfel încât să-și susțină buna reputație pe piață în raport cu firmele concurente.

ART. 7. GARANȚII

7.1. Garanții generale

7.1.1. COMITENTUL garantează calitatea materialului folosit, procesele de prelucrare mecanică, chimice şi electrochimice, precum şi conformitatea produselor cu standardele internaționale ISO şi/sau documentația tehnică de comun acord acceptate.

7.1.2. COMITENTUL garantează integritatea produselor pe durata transportului (terestru, maritim, aerian) până la clientul extern, prin modul de conservare şi ambalare efectuat, precum şi prin modul de aşezare/fixare a coletelor/paletelor în mijlocul de transport cu care marfa pleacă de la acesta.

7.2. Garanții de protecție anticorozivă

Se acordă garanție anticorozivă de 12 luni de la data livrării pentru condiții normale de mediu pentru depozitare, dar nu mai mult de 18 luni de la data fabricației în condițiile depozitării şi manipulării corecte a produselor (fără a fi afectat mecanic sau chimic ambalajul original al produselor).

7.3. Garanții de funcționare

Se garantează perioada de bună funcționare a produselor în conformitate cu calculele aferente determinării produsului (avându-se în vedere condițiile de funcționare, gresare, montaje) având la bază prevederile catalogului general URB nr. 7193.

7.4. Acordarea garanției

Garanțiile pentru produse se acordă în următoarele cazuri:

7.4.1. Alegerea judicioasă a produselor şi a condițiilor de exploatare în concordanță cu reglementările cuprinse în catalogul URB.

7.4.2. Modul de exploatare, lubrefiere, manipulare, transport, acuratețea modului de montare, să respecte prescripțiile din normele internaționale de produs aflate în vigoare.

7.4.3. Toleranțele pieselor conjugate produsului, abaterile de formă şi poziție precum şi calitatea suprafețelor de montaj, să respecte valorile impuse de catalogul URB.

Pierderea garanției

7.4.4. Modificările mecanice sau de altă natură, datorită alegerii eronate a produsului la condițiile de funcționare prescrise.

Lubrefiere, exploatare, montaje care nu respectă condițiile stipulate în literatura tehnică internațională.

Orice alte cauze în afara controlului producătorului ce nu depind şi nu pot fi controlate de acesta.

ART. 8. DREPTUL DE PROPRIETATE ŞI RISCURILE

Drepturile de proprietate şi riscurile trec de la COMITENT la beneficiarul extern la data, în condițiile şi modalitățile prevăzute în contractele externe.

BOKU UNIVERSITY LIBRARY

ART. 9. RECLAMAȚII

9.1. Reclamarea produselor se poate face în condițiile în care produsul nu răspunde cerințelor pentru care a fost achiziționat de beneficiar.

9.2. În vederea evaluării corecte a temeiniciei reclamației, beneficiarul va însoți reclamația cu 1-2 mostre ale produsului deteriorat din care să se poată constata defectul și proveniența produsului, însoțite de raportul de constatatre.

9.3. În cazul apariției unor defecte din vina furnizorului, sub formă de "vicii ascunse", acesta va remania sau înlocui produsul propriu, fără a suporta cheltuieli sau daune directe sau indirecte.

9.4. Termenele de prezentare și de rezolvare a reclamațiilor cantitative și calitative vor fi stipulate în contractele externe. Dacă contractul extern nu menționează nici un termen, se consideră valabile următoarele termene:

a) **pentru reclamații cantitative** - termen de transmitere a reclamației 40 zile de la data primirii mărfii. Termen de rezolvare (care poate fi făcută prin completarea lipsei sau returnarea contravalorii acesteia) 30 de zile de la primirea reclamației.;

b) **pentru reclamații calitative** - dacă reclamația se referă la corodări, reclamația trebuie făcută în interiorul perioadei de garanție (12 luni), iar dacă reclamația se referă la abateri dimensionale sau alte defecte din vina furnizorului, reclamația trebuie făcută în 60 zile de la data primirii mărfii. Termenul de rezolvare a acestor reclamații (prin bonificații, reparare sau înlocuire) este de 60 de zile de la primirea lotului reclamat de COMITENT.

ART. 10. RĂSPUNDERI

10.1. Neexecutarea sau executarea în condiții necorespunzătoare a obligațiilor prevăzute în prezentul Contract de Comision, au drept consecință plata de către partea în culpă a daunelor produse celeilalte părți și a celor pretinse de partenerul extern, în valuta în care acestea au fost solicitate.

10.2. COMISIONARUL va acționa și urmări recuperarea prejudiciilor cauzate COMITENTULUI de partenerul extern precum și în urma operațiilor efectuate de societăți de transport sau prestații în legătură cu expedierea produselor la clienți.

10.3. Excepția de neexecutare a contractului poate fi invocată în condițiile prevăzute de lege și are loc direct între părți.

ART. 11. COMISIONUL

Pentru serviciile prestate de COMISIONAR, COMITENTUL îi acordă acestuia un comision de 2,6%. Acest comision se calculează la valoarea netă în valută și/sau lei a mărfii în funcție de moneda de decontare a operațiunii de

export. Prin valoare netă în valută se înţelege, în cazul exportului, valoare FOB port românesc sau după caz, franco frontiera română.

11.1. Comisionul astfel calculat şi evidenţiat de către COMISIONAR în "Factura externă de uz intern", se reţine de către COMISIONAR, la data încasării facturii externe. La aceeaşi dată COMISIONARUL va remite COMITENTULUI factura sa de comision aplicând cota zero TVA, evidenţiind valoarea comisionului în valuta corespunzătoare contractului extern şi menţionând că aceasta a fost încasată la data emiterii. Această factură va mai conţine numărul şi data DVE, numărul şi data facturii externe.

11.2. Toate spezele bancare în valută şi/sau lei ce decurg din operaţiunile specifice executării acestui contract se suportă de COMITENT, dacă sunt justificate cu documentele prevăzute de lege, cu decont prin dispoziţie de încasare emisă de COMISIONAR. Întârzierea la plată atrage după sine penalităţi conform art. 3.8., ultimul alin.

ART. 12. FORŢĂ MAJORĂ

12.1. Partea ale cărei obligaţii contractuale nu pot fi executate din cauză de forţă majoră, constatată şi atestată potrivit legii, este apărată de răspundere şi are obligaţia să aducă la cunoştinţa celeilalte părţi imposibilitatea survenită, în termen de 3 zile de la data apariţiei acestei cauze şi să-i remită actele doveditoare în termen de cel mult 10 zile de la aceeaşi dată; de asemenea este obligatoriu să-i comunice de îndată data încetării cazului de forţă majoră.

12.2. În cazul neîndeplinirii obligaţiilor de mai sus, partea care invocă cazul de forţă majoră va suporta prejudiciile cauzate celeilalte părţi.

ART. 13. LITIGII

Eventualele litigii apărute între părţi cu privire la interpretarea sau executarea prezentului Contract vor fi soluţionate pe cale amiabilă sau, dacă nu este posibil, diferendele vor fi aduse în faţa instanţelor judecătoreşti prevăzute de legislaţia în vigoare.

ART. 14. DISPOZIŢII FINALE

Prezentul Contract se completează de drept şi automat cu prevederile în materie ale actelor normative ce vor apare ulterior semnării lui.

Prezentul Contract intră în vigoare la data semnării de către părţi, valabilitatea sa prelungindu-se anual dacă nici una din părţi nu-l denunţă în termen de 30 zile înainte de sfârşitul anului respectiv. Încheiat astăzi 18.06.1997 în 2 exemplare, amândouă fiind considerate originale, fiecărei părţi revenindu-i 1 exemplar.

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

QUALITY PRINTING SUPPLIES

MADERA GROUP

Buyer/Applicant:
SOTAM. SPA

Seller:
MADERA GROUP LTD
Bucharest, România

Notify: SOTAM

Bucharest, 26/08/97

INVOICE 089/8408/8

PIECES	SPECIFICATIONS/Type of Bearing	UNIT PRICE DM	PRICE DM
	As per Proforma invoice 039/3401A Dtd. 29.04.1997		
4.078	6008	1.90	7.748,20
8.277	6010	2.40	19.864,80
	Date of delivery: 29.08.97 Loading place:Bucharest Discharge place: Bologna Custom tariff: rulmenți		
	SUM	0.00	27.613,00
	TAX		0,00
	TOTAL	DM	**27.613,00**

Delivery term: CIF BOLOGNA (ITALY)

Transport: By truck
Payment conditions: documentary credit no. 8963/97059/3966/97.05.14
Packing: 4 pallets no 6-9 weight B/N 3230/3110 Kgs

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

F.E.U.I.

Comisionar: MADERA GROUP LTD
(den., forma jurid.)
Nr. ord. registru com. /an
Nr. de înregistrare fiscală R 6357666
Localitatea București
Județul
Contul 40.80.61.9421
Banca BCR sector 5

FACTURA

Seria F1 8724808 **B**

COMITENT: RULMAPROD, BRAŞOV

Cumpărător SOTAM
(den., forma jurid.)
Nr. de înregistrare fiscală
Localitatea Bologna
Județul
Contul
Banca

Nr. factură E-089/8408/842
Data (ziua, luna, anul) 26.08.1997
Nr. aviz însoțirea mărfii

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor		Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) – lei –	Valoarea – lei –	Valoare T.V.A – lei –
0	1	2	3	4	5 (3 × 4)	6
	Rulmenți 6005	buc	4.078	1,90	7.748.20	0
	Rulmenți 6006	buc	8.277	2,40	19.864,80	0
					27.613,00 –	
	-Asigurare nr. 631785				106,31	
	-Fact. transport extern nr. C7093622/12.09.97				1.051,00	
					26.455,69 –	
	-Comision MADERA GROUP conform contr. din 18.06.97				687,85	
				RĂMAS =	25.767,84 DM	
				Total	25.767,84 DM	0

Semnătura și ștampila furnizorului

Date privind expediția
Numele delegatului
mijlocul de transport
nr.
Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de ora
Semnăturile

Semnătura de primire

Total de plată (col. 5 + col. 6) 25.767,84 DM

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

EXEMPLAR PENTRU EXPEDITOR/EXPORTATOR

3

Exportator: MADERA

3 Formulare | 4 Lista încărc.

5 Articole: 1 | 6 Total colete: 4 | 7 Nr. de referință: 87183/29.08.97

8 Destinatar Nr. _
S.T.M. SPA
VIA DEL MACCABRECCIA 39
40012 – CALDERARA DI RENO B0
ITALIA

9 Responsabil financiar Nr.
CONT DE VIRAMENT NR. 46866194284
BANCA B.C.R. FIL. SECTOR 5

10 Țara primei dest. | 11 Țara tranzacț.: 380 | 12 Elemente pt. valoare | 13

14 Declarant/Reprezentant Nr. R8629031
SORCETI VĂMUIRI S.R.L.
BD. EXPOZIȚIEI NR. 20, SECTOR 1
BUCUREȘTI ACV175/96

15 Țara de expediție/export | 15 Cod țară export a b | 17 Cod țară destinație a 80 b

16 Țara de origine: ROMANIA | 17 Țara de destinație: ITALIA

18 Identitatea și naționalitatea mijlocului de transport la sosire | 19 Ctr: 0

20 Condiția de livrare: CIF BOLOGNA

21 Identitatea și naționalitatea mijlocului de transport activ care trece frontiera: CAMION VL 02 GLA / VL 82 GLA | 642

22 Moneda și valoarea totală facturată: 276 27613,00 | 23 Curs de schimb: 4025 | 24 Natura tranzacției

25 Mod transport la frontieră: 03 | 26 Mod transport interior | 27 Locul încărcării: BUCUREȘTI

28 Informații financiare și bancare: ACHITAT CU 2999/29.08.1997

29 Vama de ieșire: BORȘ | 30 Localizarea mărfurilor

3

31 Colete și descrierea mărfurilor

Mărci și numere - Nr. Containerelor - Numărul și natura

4 PALEȚI (12.355 BUC.)
RULMENȚI RADIALI CU DIAMETRUL
MAI MARE DE 30 MM.

32 Art. Nr.: 1

33 Codul mărfurilor: 8482.10.90

34 Cod țară origine a b | 35 Greutate Bruto (kg): 3230 | 36 Preferințe

37 REGIM: 1000 | 38 Greutate Netto (kg): 3110 | 39 Contingent

40 Declarație sumară/Documentul precedent: TIR 26284687

41 UM suplimentare: 796/12755 | 42 Preț articol | 43

44 Mențiuni speciale/Documente anexate/Certificate și autorizații:
FACTURA NR. 089/8108/3/26.08.1997
CERTIFICAT ÎNMATRICULARE NR. J40/19714/94
CERTIFICAT ÎNREGISTRARE FISCALĂ NR. R6357666/94
DIV NR. 0743876/29.08.1997 CERT. EUR. 1 0502986

Cod MS | 45 Ajustare

46 Valoare statistică: 27.617,00

47 Calculul impozitărilor

Tip	Baza de calcul a impozitului	Procent	Cuantum	MP
090	111142325	0,25	277.856	1
		Total:	277.856	

48 Report de plată

49 Identificarea antrepozitului: SORCETI VĂMUIRI SRL

B. INFORMAȚII CONTABILE

NR. 2
VAMA TÂRGURI ȘI EXPOZIȚII BUCUREȘTI
CONFORM EFECTUAT CFP
Înregistrat .....
Data .....29.08.97.....

50 Responsabil (firma) Nr. Semnătura:

C. VAMA DE PLECARE

Vama Târguri și Expoziții BUCUREȘTI
Nr. 11 CONTROLAT ULTERIOR
Data 29.08.97 Semnătura .....

51 Vama de trecere prevăzută (și țara)

reprezentat prin:
Locul și data

52 Garanție nevalabilă pentru | Cod | 53 Vama de destinație (și țara)

D. CONTROLAT LA VAMA DE PLECARE

Rezultat
Sigilii aplicate Număr:
marcaj:
Termen (data limită)
Semnătura

Ștampila:

VAMA ROMÂNĂ
DOUANE CUSTOMS
X V
4251

54 Locul și data:

Semnătura și numele declarantului reprezentantului

SORCETI VĂMUIRI S.R.L.
BUCUREȘTI Nr.
17
COD R.C. J/40/5736/1996
COD FISCAL R8629031/1996

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

F.E.U.I.

Comisionar: MADERA GROUP LTD

(den., forma jurid.)

Nr. ord. registru com. /an _____

Nr. de înregistrare fiscală R 6357666

Localitatea Bucureşti

Judeţul _____

Contul 40.80.61.9421

Banca BCR sector 5

FACTURA

Seria F1 6724675 **B**

Nr. factură D-298

Data (ziua, luna, anul) 22.09.1997

Nr. aviz însoţirea mărfii _____

Comitent RULMAPROD

(den., forma jurid.)

Nr. de înregistrare fiscală _____

Localitatea Braşov

Judeţul _____

Contul _____

Banca _____

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor		Cantitatea	Preţ unitar (fără TVA) – lei –	Valoarea – lei –	Valoare T.V.A. – lei –
0	1		2	3	4	5 (3 × 4)	6
	Comision MADERA GROUP LTD conform contr. din 18.06.97, încheiat între S.C. RULMAPROD Braşov şi S.C. MADERA GROUP LTD:				687,85 DM	0
	-Declaraţie vamală nr. 87183/29.08.97 -Factura externă nr. E089/8408/3/26.08.97					
	Factura a fost achitată.					

Semnătura şi ştampila furnizorului

Date privind expediţia

Numele delegatului _____

mijlocul de transport _____

nr. _____

Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de _____ ora _____

Semnăturile _____

Total	687,85 DM	0
Semnătura de primire	Total de plată (col. 5 + col. 6)	687,85 DM

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ASTRASIG
INSURANCE & REINSURANCE

BUCHAREST 1, ROMANIA, 29/08/97

CARGO–E

ORIGINAL

DEBIT NOTE (I) No. 881985

Please be so kind and transfer to our account no. 4601.100100589.301.0.8 (DEM) with BANCOREX S. A. Lipscani Branch, the insurance premium, according to your request as per

Policy No. 881985

SUBJECT-MATTER INSURED: BEARINGS AS PER PROFORMA INVOICE NO. 039/3401A DTD. 29.04.97; QUANTITY: 12.355 PCS. PACKED IN 4 PALLETS 6-9; WEIGHT: B/N 3230/3110 KGS;

From: BUCUREŞTI, ROMANIA to BOLOGNA, ITALY date of shipment 29/08/97 from the account:

MADERA GROUP LTD.

Sum insured: 30.374,30 DEM

Terms of insurance	Premium %	Original currency	Payment currency
30.374,30			
A.R.EXCL.RISC.SPECIF.	0.35000	106.31 DEM	106.31 DEM
Total		106.31 DEM	106.31 DEM

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

SORCETRANS S.R.L.	MADERA GROUP LTD BUCUREŞTI
C70936028	01.09.97
C70936028	
TAXE TRANSPORT BUCUREŞTI-BOLOGNA	1051 USD 1051 USD
	1051 USD 0.00 USD
VL 01 GLA/ VL 80 GLA	1051 USD
97.0246.05ET/03	97.03.ET.246.05

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CERTIFICAT DE CIRCULAȚIE A MĂRFURILOR

1 Exportator (denumire, adresa completă, țara) MADERA COMPANY S.R.L. Bucureşti ROMANIA	**EUR. 1 Nr. B** 0502986 *Consultați notele de pe verso înainte de a completa formularul*
3 Destinatar (denumire, adresa completă, țara) (mențiune facultativă) SOTAM Spa 40012 - Calderara di Reno Bologna ITALIA	2 Certificat utilizat în schimburile preferențiale dintre ROMANIA şi ITALIA (indicați țările, grupul de țări sau teritoriile implicate)
	4 Țara, grupul de țări sau teritoriul ale cărui produse sunt considerate originare ROMANIA 5 Țara, grupul de țări sau teritoriul de destinație ITALIA
6 Informații privind transportul (mențiune facultativă)	7 Observații

(1) Pentru mărfurile neambalate indicați numărul bunurilor sau menționați "în vrac"

8 Numărul de ordine, marca, numerotarea, numărul şi natura coletelor (1); denumirea mărfurilor	9 Greutate brută (kg) sau alte unități de măsură (mc., l etc.)	10 Facturi (mențiune facultativă)
4 pallets (12.355 pcs.), ROMANIAN BEARINGS	3.230 kg	fattura 039 3406/3

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

DECLARAȚIE DE ÎNCASARE VALUTARĂ

Regim special

Exemplar nr. 4

Seria B Nr. 0743876

1

Numele exportatorului .....
S.C. MADERA
Adresa: ..... București ..... Județ .....
Telefon: .....

Cod Sicomex: |_|_|_|_|_|_|
Cod Fiscal: |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

Se completează de către bancă:

2

Banca exportatorului: ....B.C.R.....
Sucursala/Filiala/Agenția: .....sector 5.....

3

Data avizării: |2|8|0|8|9|7|

Ștampila băncii:

4

Cu încasare (clasificare cf. BPE)

- ☐ Avans/Încasare anticipată BE11
- ☐ Încasare la livrare BE13
- ☒ Încasare după livrare BE15
- ☐ Alte încasări BE17
- ☐ Bunuri pentru prelucrare (Processing) BE21
- ☐ Reparații la bunuri BE31
- ☐ Procurarea de bunuri în porturi de către cărăuși BE41
- ☐ Aur nemonetar BE51

Fără încasare

- ☐ Aport la capital în natură
  Autorizarea BNR Nr. ..... din |_|_|_|_|_|_|
- ☐ Retur Marfă
  DVI |_|_|_|/|_|_|/|_|_|_|_|_|/|_|din |_|_|_|_|_|_|
- Barter, Cliring, Compensare, Cooperare
  - ☐ Licență Export: E/.../.../..... din |_|_|_|_|_|_|
  - Licență Import: I/.../.../..... din |_|_|_|_|_|_|
  - DVI |_|_|_|/|_|_|/|_|_|_|_|_|/|_|din |_|_|_|_|_|_|
- ☐ Mostre, export promoțional
- ☐ Altele

5 Suma de încasat |_|_|_|.|_|_|_|.|_|2|7|.|6|1|3|,|0|0| Valuta |D|E|M| Cod |2|7|6|

6 Termen de încasare : |_|_|1|8| zile de la livrare Data |1|2|0|9|9|7|

Autorizația BNR Nr. ..... din |_|_|_|_|_|_|

7 Țara de destinație a mărfii: ITALIA... Cod |3|8|0|

8 Țara cumpărătorului: ITALIA.... Cod |3|8|0|

9 Contract extern nr. ..... din |_|_|_|_|_|_| Factura externă nr. 039/3406/3 din |2|6|0|8|9|7|

10 Specificație mărfuri vămuite

Cod	Denumire marfă	UM	Cantitate
|_|_|_|_|	Rulmenți	buc	4.078
|_|_|_|_|	Rulmenți	buc	8.277
|_|_|_|_|			
|_|_|_|_|			
|_|_|_|_|			
|_|_|_|_|			

11

Nr. DVE	Data DVE
|_|_|/|_|3|7|1|3|3|/|_|	|2|0|0|8|9|7|
|_|_|/|_|_|_|_|_|_|/|_|	|_|_|_|_|_|_|
|_|_|/|_|_|_|_|_|_|/|_|	|_|_|_|_|_|_|
|_|_|/|_|_|_|_|_|_|/|_|	|_|_|_|_|_|_|
|_|_|/|_|_|_|_|_|_|/|_|	|_|_|_|_|_|_|

12 Alte detalii:

13 Declarăm pe propria răspundere că datele de pe acest formular corespund realității, iar operațiunea a fost executată cu respectarea reglementărilor legale în vigoare

14 VAMA Cod |2|4|8|
.....

BCU "M. EMINESCU" IAȘI
ST. ECONOMICE

BCU BUCUREȘTI UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 7

Partea 1 - CONTABILITATEA OPERAȚIILOR CU AMBALAJE

7.1. Clasificarea ambalajelor şi organizarea generală a contabilității acestora

Realizarea valorii mărfurilor, respectiv transformarea lor în bani este condiționată de păstrarea calităților inițiale ale acestora, reducerea la maximum a pierderilor în stadiul păstrării sau circulației precum şi de prezentarea lor în momentul vânzării.

Ambalajele sunt materialele sau obiectele al căror rol constă în păstrarea calității mărfurilor şi asigurarea integrității acestora pe timpul păstrării, transportului şi al desfacerii.

În literatura de specialitate din Franța, ambalajele se definesc ca obiecte destinate a conține produse sau mărfuri şi livrate clienților în acelaşi timp cu conținutul lor.

Deoarece ambalajele condiționează realizarea mărfurilor, tipul lor, precum şi modalitățile de ambalare sunt prevăzute în contractele de vânzare-cumpărare încheiate între furnizori şi clienți.

Marea varietate a ambalajelor şi caracteristicile unora dintre ele, face necesară clasificarea lor după mai multe criterii şi anume:

a) **După natura materialului din care sunt confecționate** ambalajele pot fi din lemn, metale, mase plastice, fire naturale sau sintetice etc. Acest criteriu determină numărul de cicluri ale ambalajului precum şi cotele de restituire.

b) **După proveniența** lor, ambalajele pot fi indigene sau din import.

c) **După posibilitățile de folosire**, ambalajele se clasifică în ambalaje recuperabile (refolosibile) sau nerecuperabile (nerefolosibile).

BCU "CAROL I" UNIVERSITY LIBRARY

Ambalajele recuperabile - sunt ambalajele susceptibile de a fi provizoriu conservate şi pe care vânzătorul s-a angajat să le preia în condiţii determinate.

Ambalajele nerecuperabile - nu se mai pot folosi pentru aceeaşi marfă (lădiţe pentru unt, marmeladă), dar se pot valorifica în calitate de deşeuri.

d) **După modul de valorificare şi gradul de lichiditate** al ambalajelor, ca mijloace economice, distingem:

* **imobilizări necorporale** constând în cheltuielile de cercetare efectuate în vederea confecţionării unor noi tipuri de ambalaje. Aceste cheltuieli se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului "Cheltuieli de cercetare-dezvoltare", urmând a se recupera treptat, pe seama amortizării;
* **ambalaje de natura mijloacelor fixe propriu-zise** (imobilizări corporale), ca de exemplu: containere, butoaie de capacitate mare, boxpaleţi etc.) cu o valoare mai mare decât cea prevăzută de lege şi o durată de întrebuinţare mai mare de un an. Servesc pentru păstrarea şi mişcarea internă a mărfurilor făcând parte din patrimoniul întreprinderii de comerţ. Foarte rar pot însoţi mărfurile în circulaţia lor între vânzător şi cumpărător, acesta din urmă având obligaţia să le restituie în întregime. Reflectarea în contabilitate a ambalajelor de natura mijloacelor fixe se face cu ajutorul contului 212 "Mijloace fixe". Întreprinderea în al cărei patrimoniu se află are obligaţia să calculeze şi să înregistreze amortizarea lor şi să efectueze lucrările de întreţinere şi reparaţii necesare. Când circulă cu marfă între întreprinderi, în contabilitatea furnizorului, aceste ambalaje nu se înregistrează (se trec în factură fără a se deconta). Ele se reflectă numai în evidenţa operativă. În contabilitatea clientului, ambalajele de natura mijloacelor fixe se înregistrează la primire în debitul contului extrabilanţier 8033 "Ambalaje de restituit", iar la restituire în creditul aceluiaşi cont. Evidenţa operativă se organizează pe furnizori, tipuri de ambalaje şi termene de restituire.
* **ambalaje de natura mijloacelor circulante** care se clasifică, după natura şi destinaţia lor, în:
    - ambalaje de natura obiectelor de inventar, de mică valoare sau scurtă durată;
    - ambalaje de transport sau de circulaţie;
    - materiale de ambalat.

Ca şi ambalajele de natura mijloacelor fixe, **cele de natura obiectelor de inventar** se folosesc pentru păstrarea mărfurilor sau transportul lor intern. Au, însă, o valoare sub cea prevăzută de lege şi o durată de întrebuinţare mai mare de un an sau invers. Fac parte din patrimoniul întreprinderii, reflectarea lor în contabilitate necesitând intervenţia contului 321 "Obiecte de inventar".

La eliberarea din depozit, în folosinţă, se înregistrează în conturile de cheltuieli cu întreaga lor valoare.

În situaţia în care circulă cu marfă sau goale, nu fac obiectul decontului, furnizorul urmărindu-le în această perioadă prin intermediul contului "Obiecte de inventar aflate la terţi", iar beneficiarul înregistrându-le în contul în afara bilanţului 8033 analitic "Ambalaje de restituit".

"**Ambalajele de transport**" sunt denumite şi ambalaje de circulaţie deoarece însoţesc mărfurile în procesul circulaţiei lor. Se utilizează la mai multe circuite ale mărfurilor, la sfârşitul fiecărui circuit recuperându-se în vederea refolosirii lor.

Modalitatea de facturare şi respectiv decontare împarte ambalajele de transport în două categorii şi anume:

a) **ambalaje de transport facturate distinct** şi care circulă prin restituire către furnizorii care le-au livrat împreună cu marfa, incluzându-se ca urmare, în categoria ambalajelor recuperabile. Ocupă o poziţie distinctă în documentele de livrare (factura) şi de recepţie (Nota de intrare şi constatare de diferenţe).

b) **ambalaje incluse în preţul mărfii** (a căror valoare nu se decontează distinct furnizorilor) şi care se pot valorifica după golire sau nu.

În etapa actuală, în ţara noastră se includ în preţul mărfurilor atât ambalajele care se vând împreună cu marfa cumpărătorului (exemplu: ambalaje folosite la vânzarea televizoarelor, frigiderelor, maşinilor de spălat, a unor obiecte de porţelan sau sticlă etc.), cât şi cele care nu se vând cumpărătorului şi nici nu se mai pot refolosi pentru ambalarea aceleiaşi mărfi (lădiţe pentru unt, untură etc.), dar se pot valorifica după golire.

Opiniem că este corectă includerea în preţul mărfii a primei categorii de ambalaje vândute cumpărătorilor împreună cu marfa. Cele care după golire nu se mai pot refolosi pentru circulaţia mărfurilor, dar rămân întreprinderii, pot fi considerate cheltuieli, care urmează a se acoperi din veniturile încasate prin valorificarea lor.

Pentru organizarea contabilităţii ambalajelor de transport se aplică principiile şi regulile metodei inventarului permanent sau ale metodei intermitenţei inventarului.

Conturile folosite pentru înregistrarea operațiilor specifice ambalajelor de transport sunt: 381 "Ambalaje", 608 "Cheltuieli privind ambalajele" şi 708 "Venituri din activităţi diverse".

Materialele de ambalat se prezintă sub forma materialelor consumabile cu ocazia vânzării mărfurilor către consumatorii lor. Ex.: hârtia de ambalat, pungi de hârtie sau polietilenă etc.

Existența şi mişcarea acestor materiale în gestiunea depozitelor se contabilizează cu ajutorul contului 301 "Materiale consumabile".

Predarea lor unităților cu amănuntul sau de alimentație publică se reflectă distinct, în funcție de destinația materialelor de ambalat, criteriu care le diferențiază în:

- materiale de ambalat mărfuri (de regulă alimentare) care se vând în greutate bruto/neto;
- materiale de ambalat mărfuri (de regulă industriale) care se vând în greutate netă sau cu bucata;
- materiale folosite în scop gospodăresc.

Pentru reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto/neto se folosesc conturile 371 "Mărfuri" şi eventual 378 "Diferențe de preț la mărfuri" pentru diferențele de preț apărute (între costul de aprovizionare al materialelor şi prețul la care se vinde materialul cântărit odată cu marfa).

Reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat mărfuri vândute în greutate netă sau cu bucata şi a celor folosite în scopuri gospodăreşti se face cu ajutorul contului 601 "Cheltuieli cu materialele consumabile".

7.2. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile

Ambalajele de transport sunt denumite şi ambalaje de circulație deoarece însoțesc mărfurile în procesul circulației lor. Se utilizează la mai multe circuite ale mărfurilor, la sfârşitul fiecărui circuit recuperându-se în vederea refolosirii lor.

7.2.1. Prețurile ambalajelor de transport recuperabile şi implicațiile lor asupra contabilității

Dacă în cazul mărfurilor este necesară o distincție a categoriilor de prețuri pe grupe şi feluri de mărfuri în funcție de proveniența lor (din producția internă şi din import), în cazul ambalajelor nu se pune această problemă pentru că cele

din import se includ întotdeauna în prețul mărfurilor nefiind necesară restituirea lor.

Ca urmare, categoriile de prețuri pe feluri de ambalaje se tratează numai pentru ambalajele din producția internă și se deosebesc în funcție de modul de circulație al ambalajelor: cu marfă sau goale, către o altă întreprindere sau consumatorii individuali.

La intrarea în patrimoniu, ambalajele se evaluează și înregistrează în contabilitate la prețul de cumpărare (cost de achiziție). Acesta se stabilește prin negociere, cu ocazia cumpărării ambalajelor cu sau fără marfă.

La ieșirea din patrimoniu:

a) **A ambalajelor cu marfă, către alte întreprinderi**, evaluarea se face prin aplicarea fie a metodei "prețului mediu ponderat" (global sau pe loturi), fie a procedeelor FIFO sau LIFO;

b) **A ambalajelor de sticlă**, vândute către consumatorii individuali cu marfă sau goale, evaluarea se face la preț de vânzare stabilit în funcție de condițiile pieții și format din prețul mediu de achiziție plus marja comercială;

c) **A ambalajelor goale către furnizorii de la care au provenit**, evaluarea se face la cost mediu de achiziție. Concomitent, se poate acorda o bonificație.

Bonificația la ambalajele goale reprezintă o reducere de preț acordată de furnizor în vederea acoperirii cheltuielilor cu reparațiile ce se efectuează ambalajelor pentru readucerea lor la parametrii inițiali de calitate.

Bonificația se stabilește procentual, tot prin negociere între agenții economici; procentul de bonificație se aplică la costul mediu de achiziție al ambalajelor.

d) Evaluarea ambalajelor cu sau fără marfă se mai poate face la costuri standard (prestabilite), pe baza prețurilor medii ale lor, cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de prețul de achiziție.

7.2.2. Documentele folosite pentru reflectarea operațiilor cu ambalaje și evidența operativă a ambalajelor

Operațiile de livrare respectiv recepție a ambalajelor care însoțesc mărfurile se consemnează pe baza acelorași documente primare ca și mărfurile: Dispoziția de livrare, Factura și Nota de recepție și constatare de diferențe.

Documentele centralizatoare întocmite la recepție sunt: "Recapitulația mărfurilor și ambalajelor intrate" sau "Centralizatorul recepțiilor" întocmite pe zi și furnizori.

Ambalajele goale se pot preda de către unitățile operative ale întreprinderilor de comerț la depozitul de ambalaje, cu care ocazie se întocmește "Nota de predare-restituire" sau se pot restitui direct furnizorilor de la care au provenit întocmindu-se "Dispoziție de livrare" și "Factura".

Nota de predare-restituire cuprinde: specificația ambalajelor, codul, unitatea de măsură, furnizorul de la care au provenit, cantitatea predată și respectiv primită la depozitul de ambalaje, prețul unitar al ambalajelor primite.

Nota de predare-restituire se folosește pentru descărcarea gestiunii predătoare, încărcarea gestiunii primitoare și înregistrarea transferului în contabilitate.

Depozitul de ambalaje poate restitui ambalajele goale furnizorului de la care au provenit sau le poate preda unor întreprinderi de recuperare și valorificare a ambalajelor goale.

Această operație necesită întocmirea "Dispoziției de livrare" și a "Facturii", iar pe baza lor, a documentului centralizator **"Borderoul ambalajelor ieșite în ziua de ..."** pe furnizori.

Întreprinderea primitoare a ambalajelor goale confirmă primirea lor și acceptarea plății pe baza **"Adeverinței de primire și plată"**.

Evidența operativă a ambalajelor se realizează cantitativ cu ajutorul **"Fișei de magazie"**. Aceasta se întocmește pentru fiecare recepție, pe fel de ambalaje, la același preț unitar și pentru fiecare furnizor.

La întreprinderile cu amănuntul se ține o evidență valorică, separat de mărfuri, în **"Raportul de gestiune"**.

Propunem completarea evidenței operative a ambalajelor recuperabile cu ajutorul **"Fișei de stoc"**, completată cantitativ. Aceasta permite furnizorilor cunoașterea în orice moment a:

- variației stocului global de ambalaje recuperabile;
- mișcarea ambalajelor între furnizor și client.

Fișa de stoc se prezintă conform modelului de mai jos:

Denumirea ambalajului: Sticle de limonadă								Stoc global
Mişcarea stocului global			Data	Specificaţia	Detalii asupra stocului			
					Magazin			
Cumpărări	Vânzări	Spargeri			Intrări	Ieşiri	Stoc	Stoc în consemnare	
30			01.01	Stoc la inventar			65	55	120
			03.01	Marinescu			62	58	120
			05.01	Cump.	30		92	58	150
			06.01	Bernard		13	79	71	150
			06.01	Mărgărit	9		88	62	150
		2	07.01	Spargeri 2buc.		2	86	62	148
			10.01	Gebescu	15		101	47	148
			12.01	Vincent		20	81	67	148
	12		15.01	Marin (peste timpul stabilit)			81	35	136
			15.01	Valette		35	46	90	136

7.2.3. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile

Necesită folosirea conturilor: 381 "Ambalaje", 388 "Diferenţe de preţ la ambalaje", 608 "Cheltuieli privind ambalajele" şi 708 "Venituri din activităţi diverse".

Cu ajutorul contului **381 "Ambalaje"** se ţine evidenţa existenţei şi mişcării ambalajelor goale şi a celor cu marfă, neincluse în preţul mărfurilor.

Contul "Ambalaje" este un cont de stocuri, de activ. **Se debitează** cu intrările de ambalaje în gestiunea unităţii, la preţ de înregistrare, prin:

- achiziţionarea cu plată de la furnizor;
- aducere de la terţi în urma recondiţionării;
- aducere ca aport, în natură, la capital;
- constatare de plusuri la inventar.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Se creditează cu ieşirile de ambalaje din gestiune, prin:

- vânzare cu marfă sau goale;
- casare;
- trimitere la terţi pentru recondiţionare;
- constatare de lipsuri la inventar etc.

Soldul contului reprezintă valoarea ambalajelor existente în gestiunea unităţii la preţ de înregistrare, la finele perioadei.

Contul 608 "Cheltuieli privind ambalajele" reflectă "Costul de achiziţie al ambalajelor vândute" cheltuielile ocazionate de casarea ambalajelor, repararea lor, lipsurile la inventar din calamităţi, sau bonificaţiile cedate la vânzarea ambalajelor goale.

Cont de activ, se debitează cu colectarea acestor cheltuieli şi se creditează cu transferarea lor, la sfârşitul lunii, asupra contului de profit şi pierdere.

Celelalte conturi au conţinut şi funcţii similare cu conturile prezentate la capitolul privind metodele de contabilitate a stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri.

Următoarele operaţii vor exemplifica reflectarea în contabilitate a circulaţiei ambalajelor de transport recuperabile.

a) **În contabilitatea vânzătorului** (de exemplu, întreprinderea "en gros").

5 oct. - Aprovizionarea cu mărfuri şi ambalaje, pe baza unei facturi care cuprinde:

Saci cânepă de 50 kg. 40 buc. × 50 lei/buc. = 2.000 lei

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori"	2.000

10 oct. a.c.

Vânzarea unui lot de marfă însoţit de 20 buc. saci cânepă unei întreprinderi "en detail".

411 "Clienţi"	=	708 "Venituri din activităţi diverse"	1.000

Concomitent se înregistrează descărcarea gestiunii pentru ambalajele livrate.

608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 "Ambalaje"	1.000

15 nov. a.c.

Aprovizionarea cu un lot de marfă şi ambalaje, factura cuprinzând:

Saci cânepă de 50 kg. 100 buc. × 60 = 6.000 lei

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori"	6.000

2 dec. a.c.

Vânzarea de marfă însoţită de 100 buc. ambalaje, pentru calculul preţului de vânzare, aplicându-se procedeul epuizării succesive a lotului de ambalaje "prima intrare - prima ieşire".

20 buc. × 50 lei/buc.	=	1.000
80 buc. × 60 lei/buc.	=	4.800
		5.800 (58 lei/buc.)

411 "Clienţi"	=	708 "Venituri din activităţi diverse"	5.800

Descărcarea gestiunii pentru ambalajele vândute

608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 "Ambalaje"	5.800

Transferul cheltuielilor asupra contului "Profit şi pierdere"

121 "Profit şi pierdere"	=	608 "Cheltuieli privind ambalajele"	6.800 (5.800+1.000)

Transferul veniturilor asupra contului "Profit şi pierdere"

708 "Venituri din activităţi diverse"	=	121 "Profit şi pierdere"	6.800 (5.800+1.000)

Rezultă că, din circulaţia ambalajelor cu marfă, întreprinderea nu obţine nici profit, nici pierdere.

10 dec. a.c.

După dezambalarea mărfii, întreprinderea comercială cu amănuntul restituie, întreprinderii "en gros", întreaga cantitate de ambalaje, cedând o bonificaţie de 10%, conform facturii care cuprinde:

20 buc. × 50 lei/buc.	=	1.000 lei
100 buc. × 58 lei/buc.	=	5.800 lei
Total	=	6.800 lei
Bonificaţie 10%	=	680 lei
Total general		6.120 lei

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

381 "Ambalaje"	=	%	6.800
		401 "Furnizori"	6.120
		758 "Alte venituri din exploatare"	680

Restituirea (livrarea) ambalajelor goale către întreprinderea producătoare la preţul lor de cumpărare:

411 "Clienţi"	=	708 "Venituri din activităţi diverse"	6.800

Descărcarea gestiunii pentru ambalajele restituite (livrate) goale:

608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 "Ambalaje"	6.800

Transferul cheltuielilor asupra contului de profit şi pierdere:

121 "Profit şi pierdere"	=	608 "Cheltuieli privind ambalajele"	6.800

Transferul veniturilor asupra contului de profit şi pierdere:

%	=	121 "Profit şi pierdere"	7.480
708 "Venituri din activităţi diverse"			6.800
758 "Alte venituri din exploatare"			680

Din operaţiile cu ambalaje goale rezultă un profit egal cu bonificaţia de 680 lei.

Dacă ambalajele necesită reparaţii, profitul se diminuează cu costul acestora.

b) **În contabilitatea cumpărătorului (de exemplu, o întreprindere comercială "en detail")**

10 oct. a.c.

Aprovizionarea cu ambalaje (care însoţesc mărfurile):

Saci cânepă de 50 kg. 20 buc. × 50 lei/buc. = 1.000 lei

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori"	1.000

2 dec. a.c.

Saci cânepă de 50 kg. 100 buc. × 58 lei/buc. = 5.800 lei

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori"	5.800

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

10 dec. a.c.
Restituirea ambalajelor goale:

20 buc. × 50 lei/buc.	=	1.000 lei
100 buc. × 58 lei/buc.	=	5.800 lei
Total	=	6.800 lei
Bonificație cedată 10%	=	680 lei
Total general	=	6.120 lei

411 "Clienți"	=	708 "Venituri din activități diverse"	6.120

Descărcarea gestiunii pentru ambalajele restituite:

608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 "Ambalaje"	6.800

Virarea cheltuielilor, la sfârşitul lunii în contul "Profit şi pierdere":

121 "Profit şi pierdere"	=	608 "Cheltuieli privind ambalajele"	6.800

Virarea veniturilor în contul 121 "Profit şi pierdere":

708 "Venituri din activități diverse"	=	121 "Profit şi pierdere"	6.120

Întreprinderea a obținut o pierdere de 680 lei, egală cu bonificația cedată.

Deoarece ambalajele de transport recuperabile sunt provizoriu conservate de client, vânzătorul angajându-se să le preia în condițiile prevăzute în contract, ele pot fi considerate în momentul vânzării "Ambalaje date la terți" (sau consemnate).

Furnizorul rămâne proprietarul ambalajelor. Consemnarea reprezintă un vărsământ de garanție, în factură înscriindu-se prețul (valoarea) de consemnare negociat(ă) de cei doi parteneri. Clientul, nefiind proprietarul ambalajelor nu va putea să le înscrie în bilanț. Singur, prețul de consemnare facturat, se înscrie într-un cont de angajamente, de datorii.

Ambalajele consemnate de furnizor, se restituie acestuia la prețul de consemnare, sau la un preț inferior, în funcție de starea ambalajelor restituite.

În cazul restituirii la un preț inferior celui de consemnare, diferența reprezintă pentru client o cheltuială, iar pentru furnizor un venit.

Dacă ambalajele nu se restituie de client, ele sunt înscrise în contabilitate potrivit destinației ce li se dă.

Astfel, în contabilitatea furnizorului nerestituirea de ambalaje consemnate echivalează cu o vânzare a lor. În contabilitatea clientului, imposibilitatea restituirii ca urmare a distrugerii sau pierderii echivalează cu o cumpărare de ambalaje, iar eventuala folosire a lor este considerată consum.

Principalele operaţii cu ambalaje consemnate se reflectă în contabilitate potrivit exemplului care urmează:

a) **În contabilitatea vânzătorului** (de exemplu, o întreprindere "en gros"):

- Aprovizionarea cu ambalaje (împreună cu marfă), care nu necesită restituirea întreprinderii producătoare, conform unei facturi care cuprinde:

  Lăzi 100 buc. × 50 lei/buc. = 5.000 lei

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori"	5.000

- Consemnarea ambalajelor la client (de exemplu, o întreprindere "en detail", odată cu vânzarea mărfurilor (valoarea de consemnare este egală cu preţul de cumpărare):

411 "Clienţi"	=	411 "Clienţi/Creditori pentru ambalaje consemnate"	5.000

Contul "Clienţi/Creditori pentru ambalaje consemnate" înregistrează obligaţia întreprinderii de a prelua ambalajele consemnate. Soldul este creditor şi reprezintă valoarea de consemnare pentru ambalajele deţinute în folosinţă de clienţi.

- Preluarea ambalajelor la valoarea de consemnare:

411 "Clienţi/Creditori pentru ambalaje consemnate"	=	411 "Clienţi"	5.000

Ambalajele consemnate clientului se pot urmări prin intermediul evidenţei operative (Fişei de stoc) sau cu ajutorul contului 35 "Stocuri aflate la terţi", care se debitează cu valoarea ambalajelor consemnate clienţilor şi se creditează cu valoarea ambalajelor preluate de la aceştia.

b) **În contabilitatea clientului** (de exemplu, o întreprindere "en detail"):

- Primirea facturii pentru ambalaje consemnate:

401 "Furnizori/Debitori pentru ambalaje de restituit"	=	401 "Furnizori"	5.000

Contul "Furnizori/Debitori pentru ambalaje de restituit" înregistrează dreptul de a cere furnizorului preluarea ambalajelor la restituire. Soldul său este debitor şi reprezintă suma consemnată de furnizor pentru ambalajele primite odată cu marfa.

Ambalajele se înregistrează într-un cont în afara bilanțului 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie" care se debitează la primirea lor şi se creditează la restituire, cu valoarea de consemnare.

Debit 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	5.000

- Restituirea ambalajelor:

401 "Furnizori"	=	401 "Furnizori/Debitori pentru ambalaje de restituit"	5.000

Credit 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	5.000

Dacă restituirea ambalajelor se face la un preț mai mic decât cel de consemnare diferența constituie:

a) **la furnizor** - un venit din vânzare care se înregistrează în contul 758 "Alte venituri din exploatare";

b) **la client** - o cheltuială înregistrată în debitul contului 608 "Cheltuieli privind ambalajele".

Reluând exemplul precedent şi considerând că ambalajele consemnate la un preț de 5.000 lei se preiau la o valoare de 4.700 lei înregistrările în contabilitate sunt:

a) **la furnizor**

- Preluarea ambalajelor

411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate"	=	%	5.000
		411 "Clienți"	4.700
		708 "Venituri din activități diverse" sau	300
		758 "Alte venituri din exploatare"	

BCU IAŞI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) **la clienți**

- Restituirea ambalajelor

%	= 401 "Furnizori/Debitori pentru ambalaje de restituit"	5.000
401 "Furnizori"		4.700
658 "Alte cheltuieli de exploatare" sau (608 "Cheltuieli cu ambalaje")		300

Presupunând că ambalajele nu se restituie de clientul căruia i s-au dat în folosință, ci acesta le conservă (le păstrează), înregistrările vor fi:

a) la furnizor:

411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate"	= 708 "Venituri din activități diverse"	5.000
608 "Cheltuieli privind ambalajele"	= 381 "Ambalaje"	5.000

b) la client:

381 "Ambalaje"	= 401 "Furnizori/Debitori pentru ambalaje consemnate"	5.000

În situația în care ambalajele sunt distruse se debitează direct contul 608 "Cheltuieli privind ambalajele".

De menționat faptul că este necesar să se țină cont de TVA aferentă diferenței dintre valoarea de consemnare şi valoarea de preluare a ambalajelor.

Exemplu:

- **În contabilitatea furnizorului**

1) Se vând

mărfuri la Pv	100.000
TVA 18%	18.000
Total	118.000
ambalaje consemnate în factură (50 buc. × 1.000 lei)(fără TVA)	50.000
Total	168.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

411 "Clienţi"	=		%	168.000
		707	"Venituri din vânzarea mărfurilor"	100.000
		4427	"TVA colectată"	18.000
		411	"Clienţi/Creditori pentru ambalaje consemnate"	50.000

2) La o dată ulterioară clientul restituie 35 bucăţi ambalaje la valoarea de consemnare.

35 buc. × 1.000 lei/buc. = 35.000 lei

411 "Clienţi/Creditori pentru ambalaje consemnate"	=	411 "Clienţi"	35.000

3) Un număr de 10 bucăţi ambalaje se preiau la o valoare inferioară celei de consemnare, de exemplu 750 lei/buc., deoarece sunt deteriorate de clienţi.

10 buc. × 750 lei/buc. = 7.500 lei (– 450 lei TVA = 7.050 lei)

venit înregistrat: 10 buc. × (1.000 lei – 750 lei)	=	2.500 lei	TVA	450 lei
Total	=		2.950 lei	

411 "Clienţi/Creditori pentru ambalaje consemnate"	=		%	10.000
		411	"Clienţi"	7.050
		708	"Venituri din activităţi diverse"	2.500
		4427	"TVA colectată"	450

4) Un număr de 5 bucăţi ambalaje sunt reţinute de client. Deci se consideră ca o vânzare şi se întocmeşte o factură suplimentară:

5 buc. × 1.000 lei/buc.	=	5.000 lei
TVA 18%	=	900 lei
Total	=	5.900 lei

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5.900	%	=	%	5.900
5.000	411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate"		708 "Venituri din activități diverse"	5.000
900	411 "Clienți"		4427 "TVA colectată"	900

În contabilitatea clientului, aceleaşi operaţii se vor înregistra astfel:

1) Cumpărări de mărfuri 100.000 lei, TVA aferentă 18.000 lei, ambalaje consemnate 50 buc. × 1.000 lei/buc. = 50.000 lei.

%	=	401 "Furnizori"	168.000
381 "Ambalaje"			100.000
4426 "TVA deductibilă"			18.000
401 "Furnizori/Creanțe Debitori pentru ambalaje consemnate"			50.000

2) Restituirea a 35 buc. ambalaje la valoarea de consemnare.

35 buc. × 1.000 lei/buc. = 35.000 lei

401 "Furnizori "	=	401 "Furnizori/Creanțe Debitori pentru ambalaje consemnate"	35.000

3) Restituirea a 10 buc. ambalaje la o valoare inferioară celei de consemnare

10 buc. × 750 lei/buc.	=	7.500 lei
10 buc. × 1.000 lei/buc.	=	10.000 lei
Cheltuieli cu ambalajele	=	2.500 lei TVA 450 lei
Total	=	2.950 lei

%	=	401 "Furnizori/ Debitori pentru ambalaje consemnate"	10.000
401 "Furnizori"			7.050
658 "Alte cheltuieli de exploatare"			2.500
4426 "TVA deductibilă"			450

4) Reținerea a 5 buc. ambalaje pentru nevoi proprii urmând a se primi factura, cu care ocazie se înregistrează aprovizionarea cu:

5 buc. × 1.000 lei/buc.	=	5.000 lei
TVA 18%	=	900 lei
Total	=	5.900 lei

5.900	%	=	%	5.900
5.000	381 "Ambalaje"		401 "Furnizori/ Debitori pentru ambalaje consemnate"	5.000
900	4426 "TVA deductibilă"		401 "Furnizori"	900

7.3 Contabilitatea materialelor de ambalat mărfuri

Materialele de ambalat servesc pentru împachetarea mărfurilor în momentul vânzării către consumatori şi de aceea mai sunt denumite şi ambalaje de desfacere. Din categoria materialelor de ambalat fac parte: hârtia, pungile de hârtie sau de material plastic, celofanul etc. Acestea se pot folosi şi în scopuri gospodăreşti.

Dacă se au în vedere destinaţia şi natura mărfurilor împachetate, materialele de ambalat se pot folosi la vânzarea mărfurilor cu bucata sau în greutate netă precum şi la vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto.

În cazul materialelor de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto/neto, marfa şi materialele de ambalat se cântăresc împreună, cumpărătorii achitând contravaloarea mărfii şi materialul de ambalat la preţul mărfii.

Normele de consum pentru materialele de ambalat mărfuri variază între 0,250 – 0,350 kg. hârtie la 50.000 lei desfacere. Cotele de consum gospodăresc se situează între 3,5 – 5% din cantitatea de hârtie necesară pentru împachetatul mărfurilor.

Aprovizionarea depozitelor de materiale cu materiale de ambalat se efectuează la cost de aprovizionare. La eliberarea din depozit evaluarea lor se face la cost mediu de aprovizionare calculat conform procedeului costului mediu ponderat global, pe loturi, FIFO sau LIFO.

Transferul materialelor de ambalat către gestiunile de mărfuri (magazine, bufete, cofetării etc.) se face pe destinaţii ale consumului sau global. Acest transfer, pentru materialele de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto/neto, reprezintă un proces de transformare a naturii acestor valori ele

devenind din materiale mărfuri (deoarece se cântăresc şi se vând împreună la preţul de vânzare al mărfii).

Cu ocazia inventarierii se stabileşte cantitatea de materiale de ambalat care s-a vândut, pe baza relaţiei Stoc iniţial + Intrări – Stoc final. Cantitatea astfel determinată, se poate diminua cu un procent de 3,5%, materiale considerate că s-au folosit pentru nevoi gospodăreşti.

Contabilitatea materialelor de ambalat se organizează în funcţie de locul de gestionare şi destinaţie.

Materialele de ambalat aflate în depozitul de materiale al întreprinderii se evidenţiază cu ajutorul contului 3013 "Materiale pentru ambalat". Cont de stocuri, se debitează cu materialele intrate în depozit la cost de aprovizionare şi se creditează cu materialele ieşite la cost mediu de aprovizionare. Soldul final debitor reflectă costul mediu de aprovizionare al stocului de materiale.

A) **Eliberate unor unităţi în care ponderea mărfurilor o deţin cele care se vând în gretutate bruto/neto** (mezeluri, brânzeturi, de exemplu) materialele de ambalat se reflectă cu ajutorul contului 371 "Mărfuri".

- Dacă evaluarea mărfurilor se face la cost de aprovizionare, contul 371 "Mărfuri" se debitează cu costul mediu de aprovizionare al materialelor de ambalat eliberate din depozit şi intrate în unităţile de desfacere şi se creditează cu costul mediu de aprovizionare al materialelor vândute odată cu marfa la descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute.
- Dacă evaluarea mărfurilor se face la preţ de vânzare, contul 371 "Mărfuri" se debitează în cursul exerciţiului cu preţul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă şi cu diferenţa dintre acesta şi preţul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada curentă, diferenţă determinată la închiderea exerciţiului, cu ocazia inventarierii.

Contul 371 "Mărfuri" se creditează la descărcarea gestiunii pentru mărfurile şi materialele de ambalat vândute (preţul mărfurilor incluzând în acest caz şi materialele de ambalat).

Diferenţa dintre preţul mediu de vânzare a mărfurilor vândute şi costul mediu de aprovizionare al materialelor de ambalat al acestor mărfuri se reflectă în creditul contului 378 "Diferenţe de preţ" (în negru, când preţul materialelor de ambalat este inferior preţurilor medii ale mărfurilor vândute odată cu ele şi în roşu, când preţul materialelor de ambalat este superior). Această diferenţă de repartizează asupra vânzărilor odată cu marja aferentă mărfurilor.

Pentru valoarea materialelor de ambalat folosite la aceste unităţi pentru ambalarea mărfurilor vândute cu bucata sau în scopuri gospodăreşti se face o

înregistrare de stornare a operației de distribuire a lor, înregistrându-se ca un consum de materiale în debitul contului 6013 "Cheltuieli privind materialele de ambalat".

a) **Aplicație privind reflectarea în contabilitate a operațiilor de aprovizionare și consum de materiale de ambalat folosite pentru vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto în condițiile evaluării mărfurilor la cost de aprovizionare**

Se consideră că un magazin de mezeluri-brânzeturi aparținând unei întreprinderi "en detail" are în stoc:

2.500 kg. salam × 4.000 lei/kg.	=	10.000.000 lei
3.000 kg. brânză × 2.000 lei/kg.	=	6.000.000 lei
1.000 kg. caşcaval × 3.000 lei/kg.	=	3.000.000 lei
100 kg. hârtie albă de ambalat × 2.500 lei/kg.	=	250.000 lei
Total	=	19.250.000 lei

În cursul exercițiului au loc următoarele operații economico-financiare:

- Aprovizionarea depozitului de materiale cu hârtie pe baza unei facturi care cuprinde:

hârtie albă de ambalat 100 kg. × 2.200 lei	=	220.000 lei
cheltuieli de transport	=	10.000 lei
Total	=	230.000 lei
TVA 18%	=	41.400 lei
Total general	=	271.400 lei

%	=	401 "Furnizori"	271.400
3013 "Materiale de ambalat"			230.000
4426 "TVA deductibilă"			41.400

Ca/kg. = 230.000 lei : 100 kg = 2.300 lei/kg.

- Aprovizionarea depozitului cu hârtie pe baza unei alte facturi care cuprinde:

hârtie albă de ambalat 500 kg. × 2.400 lei/kg.	=	1.200.000 lei
cheltuieli de transport	=	80.000 lei
Total	=	1.280.000 lei
TVA 18%	=	230.400 lei
Total factură	=	1.510.400 lei

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

%	=	401 "Furnizori"	1.510.400
3013 "Materiale de ambalat"			1.280.000
4426 "TVA deductibilă"			230.400

Ca/kg. = 1.280.000 lei : 500 kg = 2.560 lei/kg.

- Se dau în consum magazinului 150 kg. hârtie; se calculează costul de aprovizionare al hârtiei transferate pe baza procedeului "primul intrat - primul ieşit" (FIFO).

100 kg. × 2.300 lei/kg.	=	230.000 lei
50 kg. × 2.560 lei/kg.	=	128.000 lei
Total	=	358.000 lei

Ca/kg. = 358.000 lei : 150 kg = 2.386,66 lei/kg.

371 "Mărfuri"	=	3013 "Materiale de ambalat"	358.000

- Aprovizionarea magazinului cu:

1.000 kg. brânză × 1.950 lei/kg.	=	1.950.000 lei
1.000 kg. caşcaval × 2.970 lei/kg.	=	2.970.000 lei
Total	=	4.920.000 lei
TVA 18%	=	885.600 lei
Total de plată	=	5.805.600 lei

%	=	401 "Furnizori"	5.805.600
371 "Mărfuri"/			4.920.000
brânză 1.950.000			
caşcaval 2.970.000			
4426 "TVA deductibilă"			885.600

Se vând cu încasare în numerar 2.580,5 kg. salam marjă brută 30%, 1.523 kg. brânză şi 1.534,3 kg. caşcaval marjă brută 25%.

salam	Ca	4.000	
	Mb 30%	1.200	
	Pv	5.200	lei/kg.

Valoare la preț de vânzare 2.580,5 kg. × 5.200 lei/kg. = 13.418.600 lei

brânză	Ca	2.000	
	Mb 25%	500	
	Pv	2.500	lei/kg.

Valoare la preț de vânzare 1.523,0 kg. × 2.500 lei/kg. = 3.807.500 lei

caşcaval	Ca=[(1.000×3.000)+(500×2.970)]:1.500kg.=	2.990,0	
	Mb 25%	747,5	
	Pv	3.737,5	lei/kg.

Valoare la preț de vânzare 1.534,3 kg. × 3.737,5 lei/kg. = 5.734.451 lei

Total vânzare la Pv = 13.418.600 lei + 3.807.500 lei + 5.734.451 lei = =22.960.551 lei (în care se include şi valoarea hârtiei vândute la preţul mărfii vândute).

Consumul normat de hârtie pentru marfa vândută este de 0,300 kg. la 50.000 lei desfacere. Deci, pentru întreaga valoare va fi:

$$\frac{22.960.551 \times 0,300}{50.000} = 137,8 \text{ kg.}$$

Consumul normat calculat pentru fiecare marfă în parte este:

salam	$\frac{13.418.600 \text{ lei} \times 0,300}{50.000}$	=	80,5 kg.
brânză	$\frac{3.807.500 \text{ lei} \times 0,300}{50.000}$	=	23,0 kg.
caşcaval	$\frac{5.734.451 \text{ lei} \times 0,300}{50.000}$	=	34,3 kg.
Total		=	137,8 kg.

Înregistrarea vânzării:

Pv	22.960.551 lei
TVA 18%	4.132.899 lei
Total	27.093.450 lei

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5311 "Casa"	=	%	27.093.450
	707	"Venituri din vânzarea mărfurilor "	22.960.551
	4427	"TVA colectată"	4.132.899

Descărcarea gestiunii pentru mărfurile şi materialele vândute (la cost de aprovizionare):

salam (2.580,5 kg. - 80,5 kg. hârtie) × 4.000	=	10.000.000 lei
brânză (1.523 kg. - 23 kg. hârtie) × 2.000	=	3.000.000 lei
caşcaval (1.534,3 kg. - 34,3 kg. hârtie) = 1.500 kg.		din care
1.000 × 3.000	=	3.000.000 lei
500 × 2.970	=	1.485.000 lei
Total	=	17.485.000 lei
hârtie 137,8 kg. din care		
100 kg. × 2.500	=	250.000 lei
37,8 kg. × 2.386,66	=	90.216 lei
Total	=	340.216 lei
Total general	=	17.825.216 lei

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"/	17.825.216
		salam	10.000.000
		brânză	3.000.000
		caşcaval	4.485.000
		hârtie	340.216

Situaţia în analiticele contului 371 "Mărfuri" este:

D	371 "Salam"	C
Si 2.500 × 4.000 = 10.000.000	2.500 × 4.000 = 10.000.000	

D	371 "Brânză"		C
Si	3.000 × 2.000 = 6.000.000	1.500 × 2.000 =	3.000.000
	1.000 × 1.950 = 1.950.000		
	TΣD 7.950.000	TΣC	3.000.000
	SFD	1.500 × 2.000 =	3.000.000
		1.000 × 1.950 =	1.950.000
			4.950.000

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	371 "Caşcaval"		C
Si	1.000 × 3.000 = 3.000.000		1.000 × 3.000 = 3.000.000
	1.000 × 2.970 = 2.970.000		500 × 2.970 = 1.485.000
	TΣD 5.970.000		TΣC 4.485.000
		SFD	500kg. × 2.970 = 1.485.000

D	371 "Hârtie"		C
Si	100 × 2.500 = 250.000		100 × 2.500 = 250.000
	150 × 2.386,66 = 358.000		37,8 × 2.386,66 = 90.216
	TΣD 608.000		TΣC 340.216
		SFD	112,2 × 2.386,66 = 267.784

La închiderea exercițiului se inventariază stocul de hârtie şi marfă, cu care ocazie se determină cantitatea vândută prin relația:

$$Vz = Si + Intrări - Sf$$

În situația în care consumul normat a fost depăşit, diferența, la cost de aprovizionare, majorează cheltuielile privind mărfurile şi diminuează stocul, deci implicit valoarea lui.

În situația în care cantitatea vândută este mai mică decât consumul normat (s-au făcut economii de hârtie) diferența diminuează cheltuielile şi reîntregeşte stocul şi valoarea lui.

De exemplu, presupunând că stocul final faptic de hârtie este de 120 kg. (iar stocul scriptic este de 112,20 kg.), cantitatea vândută se stabileşte prin relația Vz = 100 kg. + 150 - 120 = 130 kg. Deoarece gestiunea s-a descărcat pentru 137,80 kg., ea se va reîntregi cu (137,80 kg. - 130 kg.) × 2.386,66 = =18.616 lei, prin înregistrarea:

371 "Mărfuri"/hârtie	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	18.616

În situația inversă, când Sfaptic > Sscriptic de hârtie, (de exemplu Sf = 110 kg. şi Ss = 112,20 kg.), rezultă o depăşire a consumului normat de către cel efectiv, Vz = 100 + 150 - 110 = 140 kg. Deoarece gestiunea s-a descărcat numai pentru 137,80 kg., se va înregistra şi diferența de (140 - 137,80) × ×2.386,66 = 5.250 lei, majorându-se cheltuielile cu marfa:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"/hârtie	5.250

Dacă magazinul de mezeluri-brânzeturi foloseşte şi hârtie de ambalat pentru mărfuri vândute în greutate netă sau cu bucata (exemplu: hârtie folosită pentru ambalarea unor băuturi alcoolice fine) sau în scopuri gospodăreşti, consumul se determină în proporţie de 3–5% din cantitatea consumată pentru vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto.

În exemplul nostru,

137,80 kg. × 3% = 4 kg.

Valoarea hârtiei consumată la vânzarea mărfurilor cu bucata sau în scopuri gospodăreşti este:

4kg. × 2.386,66 = 9.546,64 lei

Se stornează încărcarea gestiunii de mărfuri cu materialele de ambalat vândute cu bucata şi folosite în scopuri gospodăreşti:

3013 "Materiale pentru ambalat"	=	371 "Mărfuri"/hârtie	9.546,64

şi se înregistrează consumul de materiale de ambalat mărfuri vândute cu bucata sau folosite în scopuri gospodăreşti:

6013 "Cheltuieli privind materialele de ambalat"	=	3013 "Materiale pentru ambalat"	9.546,64

Urmează operaţiile de închidere a exerciţiului după regulile cunoscute.

b) **Aplicaţie privind reflectarea în contabilitate a operaţiilor de aprovizionare şi consum de materiale de ambalat folosite pentru vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto în condiţiile evaluării mărfurilor la preţ de vânzare**

Reluând datele exemplului precedent evaluarea mărfii din stoc se face la preţ de vânzare calculat astfel:

salam 2.500 kg. × 5.200 lei/kg.	=	13.000.000 lei
brânză 3.000 kg. × 2.500 lei/kg.	=	7.500.000 lei
caşcaval 1.000 kg. × 3.750 lei/kg.	=	3.750.000 lei
Total	=	24.250.000 lei
diferenţe de preţ aferente stocului de mărfuri	=	5.250.000 lei

Evaluarea stocului de hârtie se face la preţul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă, care presupunem că este 3.730 lei/kg.

100 kg. × 3.730 lei/kg.	=	373.000 lei
Ca 100 kg. × 2.500 lei/kg.	=	250.000 lei
diferenţe de preţ	=	123.000 lei

Aprovizionarea depozitului de materiale cu hârtie se înregistrează în acelaşi mod. Eliberarea hârtiei spre consum magazinului necesită evaluarea ei la cost de aprovizionare şi la preţ de vânzare al mărfurilor, respectiv înregistrarea diferenţei de preţ:

100 kg. × 2.300 lei/kg.	=	230.000 lei
50 kg. × 2.560 lei/kg.	=	128.000 lei
Total	=	358.000 lei : 150 kg. = 2.386,66 lei/kg.
Valoarea la preţ de vânzare =		
150 kg. × 3.730 lei/kg.	=	559.500 lei
Diferenţe de preţ	=	201.500 lei

371 "Mărfuri"/hârtie	=		%	559.500
		3013	"Materiale de ambalat"	358.000
		378	"Diferenţe de preţ la mărfuri"	201.500

Aprovizionarea magazinului cu:

brânză 1.000 kg. × 1.950 lei/kg.	=	1.950.000 lei
caşcaval 1.000 kg. × 2.970 lei/kg.	=	2.970.000 lei
Total	=	4.920.000 lei
TVA 18%	=	885.600 lei
Total factură	=	5.805.600 lei

Se calculează preţul de vânzare al mărfurilor intrate şi marja brută aferentă acestora:

brânză Ca	=	1.950,0	
Mb 25%	=	487,5	
Pv	=	2.437,5	
Valoarea la Pv	= 1.000 kg. × 2.437,5 lei/kg.	=	2.437.500 lei
caşcaval Ca	=	2.970,0	
Mb 25%	=	742,5	
Pv	=	3.712,5	
Valoarea la Pv	= 1.000 kg. × 3.712,5 lei/kg.	=	3.712.500 lei
Total		=	6.150.000 lei

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Marja brută: Valoare la Pv	6.150.000
Valoare la Ca	4.920.000
Marjă	1.230.000

7.035.600	%	=	%	7.035.600
6.150.000	371 "Mărfuri"/ brânză 2.437.500 caşcaval 3.712.500		401 "Furnizori"	5.805.600
885.600	4426 "TVA deductibilă"		378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"	1.230.000

Se vând 2.580,5 kg. salam, 1.523 kg. brânză şi 1.534,3 kg. caşcaval la următoarele preţuri de vânzare:

salam	2.580,5 kg. × 5.200,0 lei/kg.	=	13.418.600 lei
brânză	1.523,0 kg. × 2.500,0 lei/kg.	=	3.807.500 lei
caşcaval 1.534,3 kg.	1.023,0 kg. × 3.750,0 lei/kg	=	3.836.250 lei
	511,3 kg. × 3.712,5 lei/kg.	=	1.898.201 lei
Total		=	22.960.551 lei

Consumul normat de hârtie la desfacerea efectivă este de

$$\frac{22.960.551 \times 0{,}300}{50.000} = 137{,}8 \text{ kg.}$$

Înregistrarea vânzării:

Pv	22.960.551
TVA 18%	4.132.899
Total	27.093.450

5311 "Casa"	=	%	27.093.450
		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	22.960.551
		4427 "TVA colectată"	4.132.899

La închiderea exerciţiului, înainte de descărcarea gestiunii pentru mărfurile (şi respectiv materialele de ambalat) vândute este necesară înregistrarea diferenţei dintre preţul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă

şi preţul de vânzare din perioada curentă pentru materialele eliberate din depozitul magazinului.

Consumul normat de hârtie se preia din aplicaţia precedentă şi se evaluează la cele două preţuri pentru a se calcula şi înregistra diferenţele de preţ.

hârtie pentru salam	80,5 kg. × 3.730 lei Pv din per. prec.	=	300.265
	80,5 kg. × 5.200 lei Pv din per. crt.	=	418.600
	Diferenţă	=	+118.335
hârtie pentru brânză	23 kg. × 3.730 lei	=	85.790
	23 kg. × 2.500 lei	=	57.500
	Diferenţă	=	–28.290
hârtie pentru caşcaval	34,3 kg. din care:		
	23 kg. × 3.730 lei	=	85.790
	23 kg. × 3.750 lei	=	86.250
	Diferenţă	=	+460
	11,3 kg. × 3.730 lei	=	42.149
	11,3 kg. × 3.712,5 lei	=	41.951
	Diferenţă	=	–198

Total diferenţe 118.335 - 28.290 + 460 - 198 = 90.307

371 "Mărfuri"/hârtie	=	378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"	90.307

Se calculează valoarea la preţ de vânzare a mărfurilor vândute şi diferenţele de preţ aferente, în vederea descărcării gestiunii:

salam	2.500 kg. × 5.200 lei/kg.	=	13.000.000 lei
brânză	1.500 kg. × 2.500 lei/kg.	=	3.750.000 lei
caşcaval	1.500 kg. din care:		
	1.000 kg. × 3.750 lei/kg.	=	3.750.000 lei
	500 kg. × 3.712,5 lei/kg.	=	1.856.250 lei
hârtie	100 kg. × 3.730 lei/kg.	=	373.000 lei
	37,8 kg. × 3.730 lei/kg.	=	140.994 lei
	Diferenţe de preţ la hârtie	=	90.307 lei
	Total valoare la Pv	=	22.960.551 lei

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Diferențe aferente mărfurilor vândute.

$$K_{378} = \frac{(Si + Rc)ct.\ 378}{(Si + Rd)ct.\ 371} \times 100 = \frac{5.373.000 + 1.521.807}{24.623.000 + 6.799.807} \times 100 =$$

$$= \frac{6.894.807}{31.422.807} \times 100 = 21{,}94\%$$

Diferență stoc =

$$= K_{378} \times (Sf\,371 - Rc707) =$$

$$= \frac{21{,}940 \times (31.422.807 - 22.960.551)}{100} = 1.856.619$$

Diferență mărfuri vândute = 6.894.807 - 1.856.619 = 5.038.188

%	=	371 "Mărfuri"	22.960.551
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			17.922.363
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			5.038.188

Situația în analiticele contului 371 "Mărfuri" şi în contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" este:

D	371 "Salam"	C
Si	2.500 × 5.200 = 13.000.000	2.500 × 5.200 = 13.000.000

D	371 "Brânză"		C
Si	3.000 × 2.500,0 = 7.500.000		1.500 × 2.500 = 3.750.000
	1.000 × 2.437,5 = 2.437.500		
	TΣD 9.937.500		TΣC 3.750.000
		SFD	1.500 × 2.500,0 = 3.750.000
			1.000 × 2.437,5 = 2.437.500
			6.187.500

D	371 "Caşcaval"	C
Si	1.000 × 3.750,0 = 3.750.000	1.000 × 3.750,0 = 3.750.000
	1.000 × 3.712,5 = 3.712.500	500 × 3.712,5 = 1.856.250
	TΣD 7.462.500	TΣC 5.606.250
	SFD	500kg.×3.712,5 = 1.856.250

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	371 "Hârtie"			C
Si	100 × 3.730 =	373.000	80,5 × 5.200,0 =	418.600
	150 × 3.730 =	559.500	23 × 2.500,0 =	57.500
		90.307	23 × 3.750,0 =	86.250
			11,3 × 3.712,5 =	41.951
	TΣD	1.022.807	TΣC	604.301
			SFD	112,2 = 418.506

D	381 "Diferențe de preț la mărfuri"			C
			Si	5.373.000
				201.500
				1.230.000
		5.038.188		90.307
	TΣD	5.038.188	TΣC	6.894.807
SFC		1.856.619		

Prețul mediu de vânzare al mărfurilor din exercițiul curent este de

$$\frac{24.250.000 + 6.150.000}{6.500 + 2.000} = 3.576 \text{ lei},$$

față de 3.730 lei în exercițiul precedent. La închiderea exercițiului se va înregistra diferența aferentă:

112,2 kg. × (3.730 - 3.576) = 17.229 lei.

378 "Diferențe de preț la mărfuri"	=	371 "Mărfuri"/hârtie	17.279

B) **Materialele de ambalat mărfuri vândute în greutate netă sau cu bucata** se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 3018 "Alte materiale consumabile la cost de aprovizionare".

Predate unităților de desfacere care vând marfa cu pondere mare în greutate netă sau cu bucata se includ în cheltuielile exercițiului la cost mediu de aprovizionare.

Modelul reflectării în contabilitate a operațiilor de aprovizionare și consum al materialelor de ambalat pentru vânzarea mărfurilor în greutate netă sau cu bucata:

BCU MSU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Aprovizionarea unui depozit de materiale cu hârtie:

1.500 kg. × 2.300 lei	=	3.450.000 lei	
Cheltuieli transport	=	250.000 lei	
Total	=	3.700.000 lei	: 1.500 kg. = 2.466,66 lei/kg.

3013 "Materiale pentru ambalat"	=	5311 "Casa"	3.700.000

- Aprovizionarea depozitului cu hârtie:

1.000 kg. × 2.250 lei	=	2.250.000 lei	
Cheltuieli transport	=	150.000 lei	
Ca	=	2.400.000 lei	: 1.000 kg. = 2.400 lei/kg.

3013 "Materiale pentru ambalat"	=	401 "Furnizori"	2.400.000

- Eliberarea spre consum a 2.000 kg. hârtie unui magazin de textile:

2.000 kg.	1.500kg.×2.466,66 =	3.700.000 lei	
	500 kg. × 2.400,00 =	1.200.000 lei	
Total	=	4.900.000 lei	:2.000kg.=2.450lei/kg.

6013 "Cheltuieli cu materiale de ambalat"	=	3013 "Materiale pentru ambalat"	4.900.000

- La închiderea exercițiului se constată în stoc 400 kg. hârtie, care se evaluează la $\overline{Ca}$ = 2.450 lei/kg.

400 × 2.450 = 980.000
Vz = Si + I - Sf = 0 + 4.900.000 - 980.000 = 3.920.000
Se diminuează cheltuielile pentru stocul final

3013 "Materiale pentru ambalat"	=	6013 "Cheltuieli cu materiale de ambalat"	980.000

urmând ca la deschiderea exercițiului viitor să se facă înregistrarea inversă.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Situația în contul 6018 "Cheltuieli cu alte materiale consumate" este:

D	6018 "Cheltuieli cu materiale de ambalat"	C	
	4.900.000	980.000	
		Sintermed. 3.920.000	care se transferă în contul de rezultate ca fiind cheltuiala cu materialele vândute

Partea a doua - Teste grilă și întrebări

Teste grilă

1. Ambalajele de transport sau circulație sunt cuprinse în:
   a) activele imobilizate;
   b) capitalurile proprii;
   c) activele circulante;
   d) activele de regularizare.

2. Ambalajele achiziționate se evaluează la:
   a) preț de cumpărare;
   b) cost de achiziție;
   c) preț de vânzare;
   d) cost de producție.

3. În bilanț ambalajele se regăsesc la:
   a) preț de cumpărare;
   b) preț de vânzare;
   c) valoare netă **contabilă**;
   d) valoare brută **contabilă**.

4. Ambalajele consemnate la client:
   a) ies din patrimoniu;
   b) rămân în patrimoniu;
   c) se consideră vândute;
   d) se consideră pierdute.

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5. Contul 409 "Furnizori - debitori" funcționează:
a) la client;
b) la furnizor;
c) la client şi furnizor;
d) nu se utilizează.

6. Contul 419 "Clienți creditori" se utilizează:
a) la client;
b) la furnizor;
c) la client şi furnizor;
d) nu se utilizează.

7. Pentru urmărirea vânzărilor de ambalaje se utilizează contul:
a) 707 "Venituri din vânzări de mărfuri";
b) 708 "Venituri din activități diverse";
c) 704 "Venituri din prestații";
d) 381 "Ambalaje".

8. Ambalajele consemnate nerestituite la termen se consideră, în contabilitatea furnizorului:
a) vândute;
b) cumpărate;
c) pierdute;
d) aflate la terți.

9. Ambalajele consemnate nerestituite la termen se consideră, în contabilitatea clientului:
a) vândute;
b) cumpărate;
c) pierdute;
d) aflate la terți.

10. Operațiile cu ambalaje aduc:
a) profit;
b) pierdere;
c) nu determină rezultat;
d) nu au importanță sub aspectul rezultatului.

BCU "I. CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Întrebări

1. Ce implicații are existența diferitelor tipuri de ambalaje în organizarea generală a contabilității ambalajelor?
2. Care sunt criteriile de clasificare a ambalajelor şi cum se clasifică ele?
3. Ce operații specifice ambalajelor cunoaşteți şi ce documente implică ele?
4. Cum se evaluează ambalajele?
5. Cum se clasifică materialele de ambalat şi cum se contabilizează ele?
6. Ce reprezintă consemnarea ambalajelor şi la ce preț se pot restitui ambalajele consemnate?
7. Cu ajutorul căror conturi se urmăresc ambalajele consemnate în contabilitate?
8. Cum explicați veniturile obținute de un magazin la vânzarea materialelor de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto-neto?
9. Preferați circulația ambalajelor de transport la schimb sau prin facturare şi decontare distinctă? Explicați de ce.
10. Ce regim au ambalajele pentru mărfurile provenite din import?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Factura primită de o societate comercială cu ridicata cuprinde:

- mărfuri 200 bucăți; preț de cumpărare 5.000 lei/bucată, TVA 18%;
- ambalaje 10 bucăți, preț de cumpărare 10.000 lei/bucată, TVA 18%;
- cheltuieli de transport 110.000 lei, TVA 18%.

Să se calculeze valoarea de intrare a mărfurilor şi ambalajelor.

Aplicația nr. 2

Factura primită de societatea "Prisma" cuprinde: 5.000 bucăți ambalaje destinate vânzării unor produse alimentare cu amănuntul; prețul de cumpărare 200 lei/bucată; cheltuieli de transport 100.000 lei; TVA 18%. Factura este plătibilă la 30 zile, fiind prevăzut şi un scont de 2%.

Plata se face imediat prin cec bancar.

Se cere: înregistrarea operațiilor, cu justificarea calculelor de rigoare.

Aplicația nr. 3

Societatea "Prisma" vinde pe 3 octombrie mărfuri la un preț de vânzare de 10.000.000 lei; TVA 18% și facturează ambalaje în regim de consemnare în valoare de 1.000.000 lei (200 bucăți x 5.000 lei/bucată).

Pe 8 octombrie încasează factura.

Pe data de 3 noiembrie primește jumătate din ambalajele consemnate.

Se cere: contabilizarea operațiilor de vânzare, decontare, restituiri de ambalaje, soluționarea celor nerestituite.

Aplicația nr. 4

Societatea comercială "Lotus" S.A. comandă 100 bucăți ambalaje din material plastic a 10.000 lei/bucată, la un producător de articole din materiale plastice.

La 15 ianuarie primește factura conținând comanda, TVA 18%.

Pe 20 ianuarie "Lotus" S.A. vinde mărfuri de 3.000.000 lei, ambalate în 10 bucăți ambalaje care la golire se restituie (circulă în sistem de consemnare); prețul de consemnare fiind de 11.000 lei/bucată.

Pe 25 ianuarie, clientul restituie 7 bucăți ambalaje, 3 bucăți le păstrează, fiindu-i facturate ferm, TVA 18%.

Se cere: înregistrarea operațiilor în contabilitatea furnizorului și clientului.

Aplicația nr. 5

Societatea en-gros "Lotus" S.A. cumpără conform facturii mărfuri de 5.000.000 lei, TVA 18% și ambalaje de 1.000.000 lei (200 bucăți x 5.000 lei/bucată), TVA 18%.

Vinde mărfuri și ambalaje unui magazin conform facturii care cuprinde:

- mărfuri preț de vânzare 3.000.000 lei;
- ambalaje 50 bucăți x 500 lei/bucată;
- TVA 18%.

Ulterior magazinul restituie cele 50 bucăți ambalaje.

Se cere: contabilizarea operațiilor cu mărfuri și ambalaje la societatea "Lotus", știind că marja practicată este de 25%, aplicată costului de achiziție.

Aplicația nr. 6

Societatea "Lotus" S.A. are, la un anumit moment, la contul 419 "Clienți-creditori" (pentru ambalaje) sold creditor de 108.960 lei, corespunzând unor ambalaje consemnate al căror cost este 160 lei/bucată și preț de consemnare 240 lei/bucată. La aceeași dată rezultă din fișa stocului ambalaje existente în depozit de 346 bucăți.

Care este valoarea stocului de ambalaje în bilanț?

Aplicația nr. 7

Societatea "Lotus" S.A. a vândut mărfuri și a facturat ambalaje în sistem de consemnare 40 bucăți, a 1.000 lei/bucată.

La scadență se returnează 35 bucăți la 1.000 lei/bucată și 5 bucăți cu 850 lei/bucată.

Se cere: înregistrarea operațiilor legate de consemnarea ambalajelor și de restituirea acestora, în contabilitatea societății "Lotus".

Aplicația nr. 8

Rezolvați cazul de la punctul 7 în condițiile restituirii celor 40 bucăți ambalaje la 800 lei/bucată.

Aplicația nr. 9

La sfârșitul exercițiului se cunosc datele:

- sold cont 381 "Ambalaje": 500 bucăți; preț de înregistrare 1.000 lei/bucată;
- stoc la inventar 480 lei/bucată;
- diferențele la inventar se suportă de unitate.

Să se înregistreze diferența la inventar și să se prezinte situația contului 381.

Aplicația nr. 10

Pe baza datelor exemplului 9 și cunoscând că valoarea de inventar a ambalajelor este de 950 lei/bucată, să se prezinte operațiile contabile ce decurg din diferența de valoare și să se prezinte situația în bilanț a ambalajelor.

Aplicația nr. 11

Înregistrați în contabilitatea societăților "X" și "Y" următoarele operațiuni economico-financiare, efectuând și decontările dintre ele:

a) Societatea "X" achiziționează un lot de mărfuri, factura cuprinzând:

- marfă "A" 5.000 bucăți, preț de cumpărare 100 lei/bucată;
- marfă "B" 10.000 bucăți, preț de cumpărare 150 lei/bucată;
- ambalaje - cutii 2.000 bucăți, preț de cumpărare 75 lei/bucată;
- cheltuieli de transport 200.000 lei;
- TVA 18%.

b) Societatea "X" încasează un avans pentru vânzarea de mărfuri de 1.180.000 lei cuprinzând și TVA-ul de la societatea "Y".

c) Societatea "X" vinde în contul avansului, societății "Y":

- marfă "B" 10.000 bucăți, preț de vânzare 230 lei/bucată;
- cutii 1.600 bucăți;
- TVA 18%.

d) Pentru încasarea creanțelor înainte de scadență Societatea "X" acordă Societății "Y" un scont de 1%.

e) Societatea "X" primește de la Societatea "Y":

- ambalaje goale 1.000 bucăți;
- bonificație 5%;
- TVA 18%.

BCU IAȘI UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 8

Partea 1 - CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE CAZARE, A ALTOR PRESTĂRI DE SERVICII PENTRU POPULAȚIE ȘI A ACTIVITĂȚII DE TURISM

8.1. Activitatea de cazare și alte prestări de servicii: caracterizare, documente specifice și reflectarea în contabilitate

Deși strâns legată de alimentația publică și turism, activitatea de cazare are o autonomie, desfășurându-se în cadrul unor unități operative specifice.

Formă a prestărilor de servicii, activitatea de cazare are un caracter nematerial. Ca urmare, reflectarea ei în contabilitate este mai simplă, reducându-se la înregistrarea pe de-o parte a cheltuielilor de cazare, iar pe de alta a veniturilor aferente, diferența dintre ele reprezentând rezultatul acestei activități.

Dotarea materială a unității și calitatea diferită a serviciilor determină niveluri diferențiate ale cheltuielilor. Ca urmare se impune stabilirea unor venituri diferențiate pe categorii de unități operative.

Această diferențiere face necesară clasificarea unităților operative de cazare după importanța lor și după condițiile materiale și gradul de confort oferit:

a) **După importanța lor**, unitățile de cazare pot fi:

- unități principale: hoteluri, hanuri turistice, moteluri, cabane turistice etc.
- unități complementare: popasuri turistice, sate de vacanță, camere la cetățeni etc.

BCU IAȘI / UNIVERSITY LIBRARY

b) **După condiţiile materiale şi gradul de confort**, unităţile de cazare pot fi catalogate de la una la cinci stele.

Acest din urmă criteriu de clasificare determină sistemul de tarife pentru cazare.

Tarifele de cazare exprimă valoarea serviciilor corespunzătoare şi au drept scop acoperirea cheltuielilor şi asigurarea realizării profitului întreprinderii.

Tariful de cazare poate fi diferenţiat şi în funcţie de perioada de cazare (sezon) care influenţează raportul cerere-ofertă a spaţiilor de cazare.

Concomitent cu cazarea, întreprinderea mai poate pune la dispoziţia turiştilor sau altor persoane:

- servicii de tratament;
- servicii de frizerie, coafură, închirieri de obiecte, curăţătorie sau spălătorie chimică;
- servicii de agrement;
- servicii de poştă (convorbiri telefonice, telex, telegraf, etc.);
- schimb valutar.

Documentele şi evidenţa operativă a activităţii de cazare hotelieră

Activitatea de cazare presupune:

- operaţii de rezervare şi închiriere a spaţiilor de cazare;
- operaţii de urmărire şi încasare a tarifelor pentru serviciile prestate.

Rezervarea spaţiilor de cazare se face pe baza **comenzilor verbale** ale pasagerilor sau a **Comenzii de rezervare** întocmită de agenţiile de turism. Acestea cuprind denumirea şi adresa unităţii solicitante, numărul pasagerilor şi numele lor sau a delegatului turiştilor, numărul locurilor şi durata cazării. Comenzile se înscriu în **Registrul de evidenţă a comenzilor**.

La cazare, recepţionerul completează datele de identitate ale pasagerilor în **Cartea de Imobil** şi întocmeşte **"Diagrama grupului"** în vederea repartizării locurilor de cazare. Aceasta cuprinde tariful, numărul de zile, suma de încasat, date ce se înscriu ulterior în **"Situaţia prestărilor şi decontărilor"**.

Pentru toate celelalte servicii oferite pasagerilor, secţiile prestatoare transmit recepţiei **Bonuri de servicii**, ale căror date se înscriu în "Situaţia prestaţiilor şi decontărilor".

Pe baza situaţiei întocmite, recepţia emite **"Nota de plată"** care serveşte decontării în numerar sau pe baza filelor din carnete CEC cu limită de sumă.

Pentru decontarea prin virament este necesară întocmirea facturii, un exemplar al acesteia fiind remis conducătorului de grup.

Notele de plată se centralizează la sfârşitul zilei în **"Borderoul notelor de plată"**.

Evidenţa operativă se realizează cu ajutorul:

a) **Diagramei locurilor libere şi ocupate** care urmăreşte situaţia spaţiilor de cazare.

b) **Situaţia prestărilor şi decontărilor** care reflectă în orice moment sumele datorate de pasageri şi încasarea lor pe feluri de servicii.

c) **Raportul de gestiune** care stabileşte zilnic situaţia realizărilor şi a încasărilor distinct pe servicii prestate şi modalităţi de încasare.

În cazul cazării în staţiuni balneo-climaterice, se mai întocmesc unele documente specifice, ca:

- **"Evidenţa sosirilor şi plecărilor"** completată pe baza Biletelor de odihnă şi tratament;
- **"Situaţia realizărilor şi decontării prestărilor pe beneficiari şi perioade"** etc.

Activitatea de cazare impune şi întocmirea de documente care să consemneze cheltuielile aferente, ca de exemplu: Bonuri de consum materiale, State de salarii, Situaţii de calcul a amortizării etc.

Înregistrarea curentă a operaţiilor privind activitatea de cazare se poate face conform exemplului ce urmează:

1. Din rapoartele de gestiune ale unui hotel rezultă sumele datorate de pasageri pentru cazare de 200.000 lei, TVA 18% (adică 36.000 lei).

411 "Clienţi" (interni)	=	%	236.000
		704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	200.000
		4427 "TVA colectată"	36.000

2. Sumele încasate ulterior în numerar, conform monetarelor sunt de 80.000 lei, iar cele prin virament 156.000 lei.

%	=	411 "Clienţi" (interni)	236.000
5311 "Casa"			80.000
5121 "Disponibil la bancă, în lei"			156.000

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Colectarea în cursul lunii a cheltuielilor determinate de activitatea de cazare:

- salariile datorate personalului 100.000 lei
- contribuția la asigurările sociale 25% 25.000 lei
- contribuția la fondul de șomaj 5% 5.000 lei
- amortizarea mijloacelor fixe 30.000 lei
- obiecte de inventar date în folosință 10.000 lei
- consum de materiale 8.000 lei
- costul serviciilor executate de terți 10.000 lei
- TVA 18% 1.800 lei

– înregistrarea salariilor datorate personalului

641 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 "Personal, remunerații datorate"	100.000

– înregistrarea C.A.S.

6451 "Cheltuieli privind asigurările sociale"	=	4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"	25.000

– înregistrarea C.P.S.

6452 "Cheltuieli privind protecția socială"	=	4371 "Contribuția unității la fondul de șomaj"	5.000

– înregistrarea amortizării mijloacelor fixe

681 "Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor"	=	281 "Amortizări privind imobilizările corporale"	30.000

– înregistrarea uzurii obiectelor de inventar

602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	322 "Uzura obiectelor de inventar"	10.000

BCU "MIHAI EMINESCU" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

– înregistrarea consumului de materiale

601 "Cheltuieli privind materialele consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"	8.000

– înregistrarea serviciilor prestate de terţi

%	=	401 "Furnizori"	11.800
61/62 "Cheltuieli privind serviciile prestate de terţi"			10.000
4426 "TVA deductibilă"			1.800

4. Transferul la sfârşitul lunii a cheltuielilor colectate.

121 "Profit şi pierdere"	=	%	188.000
	641	"Cheltuieli cu salariile personalului"	100.000
	6451	"Cheltuieli privind asigurările sociale"	25.000
	6452	"Cheltuieli privind protecţia socială"	5.000
	681	"Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor"	30.000
	602	" Cheltuieli privind obiectele de inventar"	10.000
	601	"Cheltuieli privind materialele consumabile"	8.000
	61/62	"Cheltuieli privind serviciile prestate de terţi"	10.000

5. Transferul la sfârşitul lunii a veniturilor din cazare.

704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	=	121 "Profit şi pierdere"	200.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Soldul creditor al contului 121 "Profit şi pierdere" de 12.000 lei exprimă profitul întreprinderii din activitatea de exploatare.

8.2. Activitatea de turism: caracterizare, clasificare, documente specifice

Turismul, formă a comerţului invizibil, are ca obiect organizarea şi desfăşurarea unor călătorii în afara localităţii de reşedinţă pentru satisfacerea intereselor legate de utilizarea timpului liber al populaţiei.

Acţiunile turistice se pot grupa în funcţie de scopul lor în: călătorii de agrement, de odihnă şi recreere, de tratament şi cură balneo-climaterică, sportive, tehnico-ştiinţifice etc.

În afara actului propriu-zis de deplasare a turiştilor în timpul lor liber, turismul mai cuprinde industria care contribuie la satisfacerea nevoilor turistice: activitatea întreprinderilor hoteliere şi de alimentaţie publică, activitatea de transport a turiştilor etc.

După locul de proveniență a turiştilor, **turismul poate fi intern sau internațional.**

Turismul intern se practică de cetăţeni în limita graniţelor ţării de reşedinţă.

Turismul internațional se practică în afara graniţelor ţării de reşedinţă.

După sensul circulației turistice, turismul internațional poate fi:

- **turism de primire sau exportul turistic** care se referă la sosirile de turişti străini într-o ţară (în vederea consumului de mărfuri sau servicii);
- **turism de trimitere sau importul turistic**, care se referă la plecările de turişti într-o altă ţară (unde li se pun la dispoziţie mărfuri sau li se prestează servicii).

După modul de angajare a prestațiilor turistice, turismul poate fi:

- organizat;
- neorganizat;
- semiorganizat.

Turismul organizat se caracterizează prin prestaţii turistice programate pe bază de contract. Cel neorganizat cuprinde prestaţii angajate în prealabil, dar nu pe baze contractuale. Turismul semiorganizat cuprinde elemente îmbinate ale celorlalte două forme. Angajarea prestaţiilor determină modul de decontare a

serviciilor. În turismul organizat decontarea se face între unitățile contractante, în timp ce în cel neorganizat are loc încasarea anticipată a serviciilor de la turiști. În cazul unor servicii neprestate li se va restitui acestora contravaloarea lor.

În turismul intern decontarea se face în lei, în timp ce în cel internațional aceasta se face în valută sau în lei și valută.

Turismul prezintă o serie de trăsături specifice care influențează modul de organizare a contabilității.

a) Diversitatea serviciilor ce se asigură turistului pe parcursul călătoriei sale (cazare, masă, transport, vizite etc.) determină **complexitatea activității turistice**. Totalitatea serviciilor prestate turistului alcătuiește **produsul turistic**.

Dacă aceste servicii se cuprind în cadrul unui program delimitat în timp și spațiu, pe un anumit profil turistic, ele formează acțiunea turistică (program de vacanță, excursia etc.).

Acțiunile turistice se pot individualiza după anumite criterii (apartenența națională a turiștilor, modul de angajare a acțiunii etc.) pe tipuri de acțiuni: interne, externe, contractuale, ocazionale etc.

Prestațiile turistice se pot clasifica la rândul lor, după modalitatea de realizare, în tipuri de prestații: desfacerea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică, pensiuni etc.

Pentru a determina eficiența activității desfășurate global și parțial se impune evidențierea cheltuielilor și veniturilor pe: activități, tipuri și feluri de activități turistice, tipuri și feluri de prestații turistice etc.

b) **Fiecare acțiune turistică se încredințează unui agent de turism** care primește mandat pentru efectuarea cheltuielilor necesitate de realizarea ei.

Mânuind diverse valori (bani, bilete de călătorie etc.) agentul de turism devine debitor până în momentul justificării valorilor primite, care coincide cu încheierea acțiunii.

Ca urmare, înregistrarea cheltuielilor în contabilitate are loc după încheierea acțiunilor turistice, deoarece agentul reține documentele de cheltuieli asupra sa pe parcursul călătoriei.

Numărul mare de acțiuni turistice determină urmărirea cheltuielilor fiecărei acțiuni cu ajutorul evidenței tehnic-operative. Contabilitatea de gestiune internă se organizează numai pe tipuri de acțiuni și pe activități turistice.

BCU SIBIU CENTRU UNIVERSITAR LIBRARY

c) **Acțiunile turistice au o durată relativ scurtă.**

În consecință există posibilitatea stabilirii cu ușurință a eficienței economice a fiecărei acțiuni, cheltuielile și veniturile fiind aferente aceleiași perioade de gestiune.

d) **Prestațiile turistice se încasează, de regulă, anticipat,** în vederea utilizării integrale a capacităților bazei tehnico-materiale. De aceea se utilizează instrumente de plată cu caracter internațional, care garantează încasarea serviciilor prestate: cărți de credit, efecte de comerț etc.

Întrucât valoarea efectivă a prestațiilor diferă de cea încasată anticipat, sau din diverse motive acțiunea turistică se poate anula, reflectarea încasărilor ca venituri se face după încheierea acțiunii turistice. În acest context încasarea coincide cu evidențierea veniturilor în contul 472 "Venituri în avans".

Condițiile diferite de angajare a prestațiilor turistice determină diferențieri în modul de decontare a serviciilor și de evidențiere a veniturilor și cheltuielilor. Astfel, decontarea în turismul organizat se face între unitățile contractante prin intermediul băncilor; în turismul neorganizat are loc încasarea anticipată de la turiști urmând să se regularizeze sumele încasate sau să se restituie în cazul serviciilor neprestate.

În turismul organizat, cheltuielile și veniturile se evidențiază numai de unitatea contractantă, chiar dacă la realizarea lui participă și unități prestatoare. În turismul neorganizat cheltuielile și veniturile se reflectă în contabilitatea unității care organizează și încasează serviciile turistice.

Cheltuielile efectuate de unitățile prestatoare nu se evidențiază în calitate de cheltuieli ale activității turistice ci de cheltuieli ale activității de prestații turistice, urmând să se recupereze de la unitatea solicitantă. Veniturile se constituie, de asemeni, din activitățile de prestări turistice.

Participarea mai multor unități de turism la realizarea unei acțiuni turistice face ca una dintre ele să îndeplinească rolul de unitate organizatoare iar celelalte de unități prestatoare. Acest lucru determină evidențierea veniturilor și cheltuielilor activității de turism numai în contabilitatea unității organizatoare și recuperarea prețului serviciilor turistice de către unitățile prestatoare de la unitatea organizatoare (de regulă agenții turistice). Unitățile prestatoare primesc pentru unele prestații un comision din care își acoperă cheltuielile proprii și își asigură profitul.

Principalele documente utilizate în turismul intern sunt: biletele de tratament și odihnă, Borderoul de încasări-restituiri, Situația trimiterilor la

tratament şi odihnă, Programul excursiilor, Analiza de preţ, Dosarul acţiunii turistice, Factura, Dispoziţia de plată sau încasare.

În turismul internaţional apar în plus graficele privind excursiile externe, paşapoartele turistice, Decontul excursiei.

Biletele de tratament şi odihnă înscriu suma încasată de la client, obţinută prin însumarea serviciilor oferite (masă, cazare, transport, tratament etc.) cu comisionul unităţii de turism (care se determină prin aplicarea unei cote procentuale la valoarea serviciilor oferite). În situaţiile în care, din motive întemeiate clienţii emit **cereri de restituire**, unităţile de turism le restituie sumele încasate diminuate cu comisionul şi eventual serviciile care nu se pot decomanda (cazarea, regia de masă etc.). Dacă renunţarea la bilet apare din cauze de forţă majoră, unităţile de turism restituie sumele încasate integral.

Pentru locurile valorificate se întocmeşte zilnic **Borderoul de încasări-restituiri**, iar pe baza lui **Situaţia trimiterilor la odihnă şi tratament** care stă la baza decontării cu unitatea deţinătoare a bazei tehnico-materiale. Periodic se emit **Deconturi de regularizare** dacă locurile efectiv ocupate nu coincid cu cele contractate.

Pregătirea acţiunilor turistice constând în excursii necesită: elaborarea programului excursiilor, stabilirea preţului, valorificarea excursiilor, lansarea comenzilor către prestatorii de servicii, întocmirea dosarului turistic şi desemnarea ghidului însoţitor al grupului de turişti.

Programul excursiei se elaborează de către agentul de turism pe baza planului acţiunilor turistice şi cuprinde: perioada excursiei, itinerariul, preţul excursiei etc.

Preţul excursiei se stabileşte de către agentul de turism al unităţii organizatoare şi cuprinde cheltuielile ocazionate de acţiunea respectivă şi profitul brut cuvenit unităţii de turism.

Cheltuielile ocazionate de acţiunea turistică se referă la: cheltuieli de cazare, masă, personal însoţitor, transport, asigurare etc. Ele se determină pe baza tarifelor practicate pentru serviciile turistice.

Odată stabilit, preţul excursiei se inserează în documentul intitulat **Analiza de preţ** pe structura mai sus menţionată.

Urmează valorificarea excursiei care presupune încasarea anticipată de către agentul de turism a preţului excursiei (aceasta se face pentru grupuri de turişti prin delegaţi ai lor sau individual, la ghişeele oficiilor, agenţiilor, filialelor sau punctelor turistice.

Agentul de turism eliberează turiştilor Biletul colectiv sau individual de excursie şi întocmeşte **Lista turiştilor la acţiunea respectivă.**

Dacă turiştii renunţă la excursie, agentul de turism le restituie sumele încasate diminuate cu profitul brut cuprins în preţul excursiei şi valoarea serviciilor plătite prestatorilor de servicii şi care nu se mai pot decomanda. Restituirile se fac din încasări şi se menţionează pe verso-ul biletului de excursie care se reţine de agent.

Pe baza biletelor de excursie se întocmeşte **Borderoul de încasări-restituiri** (pe fiecare excursie). Borderourile întocmite se centralizează în **Recapitulaţia de încasări-restituiri** excursii interne. Pe baza acesteia se depune numerarul la casierie şi se primeşte **Chitanţa.**

După valorificarea excursiilor, agentul de turism al societăţii organizatoare lansează **Comenzi** către prestatorii de servicii (menţionând: felul serviciilor, numărul de turişti, valoarea unitară şi totală, modul de decontare).

Apoi se întocmeşte **dosarul acţiunii** şi se desemnează ghidul însoţitor căruia i se predă. El conţine: delegaţia de însoţire a grupului, programul turistic, comenzile şi confirmările din partea prestatorilor de servicii, decontul de cheltuieli.

Urmează efectuarea excursiilor, sarcina conducerii şi gestionării având-o ghidul însoţitor. El preia dosarul acţiunii, carnete CEC-uri şi un avans spre decontare, asigurând pe parcursul acţiunii asistenţa de specialitate şi urmărirea încadrării cheltuielilor în cele antecalculate. Efectuează decontarea cu prestatorii de servicii şi preia documentele justificative de la aceştia (facturi, note de plată, chitanţe etc.). La terminarea acţiunii turistice are obligaţia să restituie turiştilor valoarea serviciilor neprestate.

În final, se efectuează **decontarea acţiunilor**, în care scop ghidul însoţitor completează Dosarul acţiunii şi-l predă agentului de turism cu următoarea componenţă: decontul acţiunii, programul, copiile comenzilor, notele de plată, acte de cheltuieli efective, copiile notelor de decomandare, raportul de desfăşurare a acţiunii, carnetul de CEC-uri.

Agentul de turism verifică Decontul de cheltuieli şi stabileşte diferenţele dintre cheltuielile efective şi cele antecalculate regularizându-le astfel:

- depăşirile datorate unor cauze obiective se suportă de unitatea de turism organizatoare;
- depăşirile datorate unor cauze subiective se suportă de persoana care a comandat sau decontat servicii de o valoare mai mare;

- economiile reprezentând servicii neprestate se restituie turiştilor;
- economiile realizate la servicii prestate majorează profitul unităţii organizatoare.

Deconturile acţiunilor se centralizează în Jurnalul de turism care serveşte înregistrărilor în contabilitate.

Procesul de realizare a excursiilor externe cuprinde: contractarea acţiunilor, derularea contractelor, decontarea cu firmele externe şi cu unităţile de turism valorificatoare. Pe baza contractelor se elaborează pentru fiecare ţară şi itinerariu grafice privind excursiile externe, care se trimit spre confirmare firmelor externe. În **Analiza de preţ** se cuprind:

- cheltuieli interne: de asigurare, transport, publicitate etc.
- cheltuieli necomerciale: bani de buzunar, bilete de spectacol etc.
- cheltuieli comerciale: masă, cazare, transport etc.

Înscrierea la excursii în cadrul etapei de valorificare presupune achitarea unui avans din preţul excursiei şi al taxelor prevăzute de legislaţie (taxă de paşaport, de viză etc.). Restul se achită înaintea plecării în excursie, când se eliberează Biletul de excursie externă.

În rest, derularea excursiei şi decontarea preţului ei impune completarea aceloraşi documente ca în cazul excursiilor interne.

8.2.1. Reflectarea în contabilitate a activităţii de turism intern

Operaţiile privind realizarea acţiunilor de odihnă şi tratament necesită evidenţierea valorificării lor, constituirii veniturilor, efectuării şi decontării cheltuielilor şi rezultatului obţinut.

Principalele conturi utilizate sunt:

- 472 "Venituri în avans" pentru trimiteri la tratament şi odihnă care înregistrează preţul serviciilor de tratament şi odihnă încasat anticipat. Încasările anticipate se constituie ca venituri în acelaşi exerciţiu financiar, la începutul perioadelor de sejur, conform locurilor efectiv valorificate;
- 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" care reflectă veniturile constituite la începutul sejurului;
- conturi de cheltuieli utilizate pentru colectarea cheltuielilor unităţii organizatoare;
- conturi de trezorerie pentru efectuarea decontărilor.

BCU IAŞI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Pentru exemplificare, considerăm că o agenție de turism a valorificat 100 bilete de odihnă, costul unui bilet fiind de 50.000 lei, iar comisionul unității de turism 5%. Cheltuielile administrativ-gospodărești ale agenției sunt în sumă de 180.000 lei din care: salarii 75.000 lei, CAS 18.750 lei, ajutor șomaj 3.750 lei, consum de materiale 25.000 lei, amortizarea mijloacelor fixe 20.000 lei, servicii prestate de terți 37.500 lei.

Operațiile privind trimiterile la odihnă se înregistrează astfel:

1. Încasarea biletelor de odihnă

100 bilete × 50.000 lei/bilet	=	5.000.000 lei	TVA	900.000 lei
comision 5%	=	250.000 lei	TVA	45.000 lei
Total	=	5.250.000 lei	TVA	945.000 lei
Total general	=	6.195.000 lei		

5121 "Disponibil în lei"	=		%	6.195.000
		472	"Venituri în avans"	5.000.000
		704	"Venituri din servicii prestate"	250.000
		4427	"TVA colectată"	945.000

2. Constituirea la începutul sejurului a veniturilor

472 "Venituri în avans"	=	704 "Venituri din servicii prestate"	5.000.000

3. Înregistrarea prețului serviciilor prestate pe baza facturii primite de la unitatea prestatoare (de exemplu un hotel):

100 bilete × 50.000 lei/bilet	=	5.000.000 lei
TVA 18%	=	900.000 lei
Total	=	5.900.000 lei

	%	=	401 "Furnizori"	5.900.000
628	"Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți"			5.000.000
4426	"TVA deductibilă"			900.000

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4. Înregistrarea cheltuielilor agenției:

a) salariile personalului

641 "Cheltuieli cu salariile"	=	421 "Personal, remunerații datorate"	75.000

b) CAS, ajutor șomaj

645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"	=	%	22.500
		431 "Contribuții la asigurări sociale"	18.750
		437 "Contribuții la ajutor șomaj"	3.750

c) consum de materiale

601 "Cheltuieli cu materiale consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"	25.000

d) amortizarea mijloacelor fixe

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea și provizioanele"	=	281 "Amortizarea imobilizărilor corporale"	20.000

e) servicii prestate de terți

	%	= 401 "Furnizori"	44.250
61/62	"Cheltuieli cu serviciile prestate de terți"		37.500
4426	"TVA deductibilă"		6.750

5. Transferul veniturilor în contul 121 "Profit și pierdere"

704 "Venituri din serviciile prestate"	=	121 "Profit și pierdere"	5.250.000

BCU "ION CREANGĂ" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6. Transferul cheltuielilor

121 "Profit şi pierdere"	=		%	5.180.000
		641	"Cheltuieli cu salariile personalului"	75.000
		645	"Cheltuieli privind asigurările sociale şi protecţia socială"	22.500
		601	"Cheltuieli privind materialele consumabile"	25.000
		681	"Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor"	20.000
		61/62	"Cheltuieli privind serviciile prestate de terţi"	5.037.500

Rezultă un profit pentru unitatea organizatorică de 70.000 lei.

D	121 "Profit şi pierdere"		C
6)	5.180.000 lei	5.250.000 lei	(5)
SfC	70.000 lei		

Contabilizarea excursiilor interne se face în mod similar.

8.2.2. Reflectarea în contabilitate a activităţii de turism internaţional

Presupune folosirea aceloraşi conturi ca şi în cazul turismului intern cu specificaţia necesităţii înregistrării diferenţelor de curs valutar între momentul încasării avansului şi cel al efectuării excursiei.

În vederea exemplificării metodologiei de contabilizare, considerăm următoarele date privind o acţiune contractuală derulată de un agent de turism al unităţii contractante, în cazul unui export turistic:

- valoarea externă a acţiunii contractate, stabilită pe baza preţului extern din contract şi a volumului efectiv al serviciilor prestate = 6.000 $
- avansul încasat de la firma externă la cursul zilei de 1.100 lei/$ = 4.000 $

BCU MS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- cursul dolarului la data facturării prestației turistice = 1.000 lei/$
- cheltuieli directe decontate de agentul de turism (cu cecuri şi în numerar) = 5.500.000 lei
- cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale unității contractante = 250.000 lei

Contabilizarea operațiilor economice privind exportul turistic contractual, pe baza datelor de mai sus, se face astfel:

1. Încasarea avansului

4.000 $ × 1.100 lei/$ = 4.400.000 lei

5124 "Disponibil în devize"	=	472 "Venituri în avans"	4.400.000

2. Facturarea serviciilor firmei externe

6.000 $ × 1.000 lei/$ = 6.000.000 lei

Avans încasat:

4.000 $ × 1.100 lei/$	=	4.400.000 lei
4.000 $ × 1.000 lei/$	=	4.000.000 lei
Diferență favorabilă	=	400.000 lei

Diferență de încasat:

2.000 $ × 1.000 lei/$ = 2.000.000 lei

Actualizarea venitului în avans

472 "Venituri în avans /export turistic"	=	%	4.400.000
		704 "Venituri din servicii prestate"	4.000.000
		765 "Venituri din diferențe de curs"	400.000

Înregistrarea diferenței

411 "Clienți"	=	704 "Venituri din servicii prestate"	2.000.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Încasarea diferenței de 2.000 $ × 1.050 lei/$ la data încasării = =2.100.000 lei

5124 "Disponibil în devize"	=	%	2.100.000
		411 "Clienți"	2.000.000
		765 "Venituri din diferențe de curs"	100.000

4. Înregistrarea cheltuielilor directe decontate de agentul de turism = =5.500.000 lei

628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți"	=	401 "Furnizori"	5.500.000

5. Înregistrarea cheltuielilor generale ale unității

clasa 6 (alte conturi după natură)	=	%	250.000
		Conturi corespunzătoare naturii cheltuielilor	250.000

6. Transferul veniturilor asupra rezultatului

%	=	121 "Profit şi pierdere"	6.500.000
704 "Venituri din servicii prestate"			6.000.000
765 "Venituri din diferențe de curs"			500.000

7. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului

121 "Profit şi pierdere"	=	%	5.750.000
		628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți"	5.500.000
		Clasa 6 Alte conturi după natură	250.000

Profitul obținut de unitatea contractantă este de 750.000 lei.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	121 "Profit şi pierdere"		C
7)	5.750.000 lei	6.500.000 lei	(6)
SfC	750.000 lei		

Partea a doua - Teste grilă şi întrebări

Teste grilă

1. După locul de proveniență a turiştilor, turismul poate fi:
   a) organizat;
   b) neorganizat;
   c) turism de trimitere;
   d) turism intern şi/sau internațional.

2. După sensul circulației turistice, turismul internațional poate fi:
   a) semiorganizat;
   b) intern;
   c) intern şi internațional;
   d) import sau export turistic.

3. După modul de angajare a prestațiilor turistice, turismul poate fi:
   a) turism de primire;
   b) turism de trimitere;
   c) turism intern;
   d) turism organizat, neorganizat sau semiorganizat.

4. Prestațiile turistice nu se caracterizează prin:
   a) complexitate;
   b) durată relativ scurtă;
   c) încredințarea acțiunii unui agent de turism;
   d) participarea la o acțiune a unei singure unități prestatoare.

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5. În turismul organizat, cheltuielile şi veniturile se evidenţiază numai:
a) la unităţile prestatoare de servicii;
b) la unitatea contractantă:
c) la ambele;
d) la nici una.

Întrebări

1. Care sunt criteriile de clasificare a acţiunilor turistice şi cum se clasifică ele?
2. Care sunt trăsăturile specifice turismului şi cum influenţează ele organizarea contabilităţii?
3. Ce documente sunt caracteristice activităţii de turism şi ce cuprind ele?
4. Clasificaţi unităţile de cazare.
5. Enumeraţi documentele utilizate în activitatea de cazare hotelieră.
6. Explicaţi cum se formează tariful de cazare şi tariful unei acţiuni turistice.

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicaţia nr. 1

Valoarea unei acţiuni turistice este de 12.000$ din care 2.000$ reprezintă bani de buzunar pentru membrii grupului.

Se încasează un avans de 7.000$, TVA 18% şi 2.000$ pentru a fi preschimbaţi în lei.

În urma scoaterii la licitaţie a celor 2.000$ se încasează conform extrasului de cont 15.000.000 lei pe care îi distribuie turiştilor la începutul acţiunii.

Se primesc facturile pentru serviciile prestate de terţi:

- masă 20.500.000 lei ,TVA 18%
- cazare 27.850.000 lei , TVA18%
- transport 5.250.000 lei , TVA18%
- vizite 1.250.000 lei

Cheltuielile administrativ-gospodăreşti ale societăţii de turism sunt în sumă totală de 4.700.000 lei.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cursul $ a fluctuat astfel:

- la încasarea avansului 7.400 lei/$
- la facturarea acțiunii 7.500 lei/$
- la data schimbului valutar 7.500 lei/$
- la încasarea creanței clienți 7.600 lei/$

Să se înregistreze în contabilitate toate operațiunile rezultate din acțiunea turistică.

Aplicația nr. 2

Se vând cu încasare imediată 500 bilete pentru tratament a 200.000 lei/bilet, TVA18%, comisionul agenției de turism 5%, TVA18%.

Prețul serviciilor prestate, înregistrat pe baza facturilor primite de la prestatori este de 78.000.000 lei, TVA18%.

Cheltuielile agenției de turism sunt:

- salarii personal 8.500.000 lei
- CAS 25%
- ajutor șomaj 5%
- consum de materiale 820.500 lei
- servicii terți 2.500.000 lei
- amortizarea mijloacelor fixe 785.500 lei

Să se înregistreze toate operațiunile economico-financiare rezultate din acțiunea de trimitere la tratament.

Aplicația nr. 3

Simulați derularea activității într-o unitate de cazare hotelieră pe o lună de zile și înregistrați în contabilitate toate operațiunile aferente.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 9

Partea 1 - CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI REZULTATELOR

9.1. Structuri de cheltuieli şi venituri

Cheltuielile şi veniturile întreprinderii desemnează transformările cantitative şi calitative în masa patrimoniului ca urmare a proceselor interne.

Cheltuielile sunt generate de procesul angajării, consumului şi plăţilor privind factorii de producţie. Angajarea acestora are loc în momentul contractării unei datorii (obligaţii băneşti). Consumul priveşte utilizarea factorilor de producţie, iar plăţile constau în achitarea ca echivalent a unei sume de bani în relaţiile cu alte persoane.

Urmează imputarea, reprezentată de momentul când cheltuielile sunt decontate asupra rezultatelor obţinute.

Destinaţia cheltuielilor determină clasificarea lor în cheltuieli de exploatare, financiare şi excepţionale:

a) **Cheltuielile de exploatare** sunt generate de realizarea obiectului de activitate al întreprinderii: fabricarea de produse, executarea de lucrări, prestarea de servicii, comercializarea de mărfuri etc. Se structurează după natura lor, în:

- cheltuieli privind consumurile de materii prime, materiale, mărfuri şi alte elemente similare;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi (întreţinere, reparaţii, redevenţe, locaţii de gestiune, chirii, transporturi de bunuri şi persoane, cheltuieli de protocol, reclamă etc.);
- cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate suportate de unitatea patrimonială (impozite pe clădiri, taxe pentru folosirea terenurilor, impozitul pe profit);
- cheltuielile cu personalul (salarii şi alte drepturi de personal, contribuţia la asigurări şi protecţie socială etc.);
- alte cheltuieli de exploatare.

BCU IAŞI - UNIVERSITY LIBRARY

b) **Cheltuielile financiare** sunt generate de:

- pierderi din creanțe legate de participații;
- pierderi din vânzarea titlurilor de plasament;
- diferențe nefavorabile de curs valutar;
- dobânzi aferente împrumuturilor primite;
- sconturi acordate clienților;
- alte cheltuieli financiare.

c) **Cheltuielile excepționale** sunt determinate de o activitate care iese din normalitate sau operații cu o frecvență redusă, și care se referă la:

- operațiuni de gestiune (amenzi, penalități, despăgubiri achitate, donații și subvenții acordate, pierderi din debitori diverși etc.);
- operațiuni de capital (partea neamortizată a imobilizărilor cedate și alte cheltuieli).

d) O grupă distinctă o constituie **cheltuielile cu amortizările și provizioanele** grupate după destinația și natura lor, în:

- amortizarea imobilizărilor;
- provizioane pentru riscuri și cheltuieli;
- provizioane pentru deprecierea imobilizărilor, stocurilor, creanțelor, titlurilor de plasament;
- provizioane reglementate.

Finanțarea tuturor acestor cheltuieli precum și a rezultatului se efectuează din veniturile întreprinderii, adică din sume ce revin ca rezultat al activității.

Veniturile corespund valorilor încasate sau de încasat provenind din: livrări de bunuri, execuții de lucrări, prestări de servicii și din avantajele pe care le va primi unitatea patrimonială.

Procesul de creare a veniturilor cunoaște patru momente: producția, facturarea sau vânzarea cu încasare ulterioară, încasarea și încorporarea.

Producția reprezintă momentul creerii rezultatului sub formă de produse în curs de execuție sau produse finite.

Facturarea constă în transferul dreptului de proprietate de la vânzător la client.

Încasarea reprezintă momentul transformării creanțelor rezultate în urma facturării în bani.

Încorporarea presupune înglobarea veniturilor în rezultate pentru a acoperi cheltuielile corespunzătoare și a asigura profitul.

Tot în structura veniturilor, din aceleași considerente de calcul al rezultatului, se mai cuprind:

- diminuarea sau anularea provizioanelor;
- prețul de vânzare al activelor cedate.

Veniturile se grupează similar cheltuielilor, după natura activității producătoare de rezultate. În cadrul fiecărei activități, veniturile se structurează în funcție de natura rezultatelor obținute. Rezultă astfel, structura veniturilor:

a) **Venituri din exploatare**:

- venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate;
- venituri din producția stocată care exprimă variația de valoare a stocurilor între începutul și sfârșitul perioadei și care poate fi în plus sau minus. În funcție de semnul diferenței, aceasta se va înscrie în cadrul veniturilor în mod corespunzător;
- venituri din producția imobilizată;
- venituri din subvenții de exploatare;
- venituri realizate în avans care nu sunt veniturile exercițiului curent și pentru care se ține o evidență distinctă.

b) **Venituri financiare**:

- din participații;
- din creanțe imobilizate;
- din titluri de plasament;
- din diferențe favorabile de curs valutar;
- din dobânzi primite;
- din sconturi obținute;

c) **Venituri excepționale**:

* din operațiuni de **exploatare** și de **capital**:

- amenzi, penalități, despăgubiri încasate;
- subvenții primite;
- reactivarea debitorilor insolvabili;
- venituri din cedarea activelor;

d) **Venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor** care pot fi după caz, din exploatare, financiare sau excepționale și care se formează când nu se mai justifică menținerea provizioanelor.

Rezultatul exercițiului, profitul sau pierderea, se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului indiferent de data încasării sau plăților.

Rezultatul exercițiului cuprinde:

- rezultatul din exploatare;
- rezultatul din operații financiare;
- rezultatul excepțional.

Rezultatul din exploatare se obține prin compararea veniturilor din exploatare cu cheltuielile din exploatare și poate fi:

- profit, adică venit rămas după acoperirea cheltuielilor sau
- pierdere, cheltuială neacoperită din venitul propriu.

Rezultatul din operații financiare se determină din compararea veniturilor financiare cu cheltuielile financiare iar **rezultatul excepțional**, prin compararea veniturilor excepționale cu cheltuielile excepționale.

Suma algebrică a celor trei rezultate reprezintă rezultatul global, din întreaga activitate, denumit și rezultat contabil.

Pentru a obține rezultatul fiscal, din rezultatul contabil se scad cheltuielile deductibile fiscal și la rezultat se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

9.2. Contabilitatea cheltuielilor unităților patrimoniale

9.2.1. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare

9.2.1.1. Cheltuielile cu marfa reprezintă elementul principal de cheltuială în ramura comerțului. Ponderea cheltuielilor cu marfa este de 50-60% în totalul cheltuielilor.

Ea se determină în mod diferențiat în funcție de metoda de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu mărfuri, utilizată în întreprindere și se reflectă cu ajutorul contului 607 "Cheltuieli privind marfa". Este un cont de cheltuieli, de activ.

Se debitează cu costul de achiziție al mărfurilor ieșite din patrimoniu. Se creditează cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului și cu eventualele recuperări de cheltuieli (plusul la inventar). Nu prezintă sold.

Astfel:

a) **În cazul metodei inventarului permanent la cost de achiziție**, determinarea cheltuielilor cu marfa se face pe baza procedeelor "costului mediu ponderat" (global sau pe loturi), "FIFO" sau "LIFO".

Presupunem că o întreprindere a avut ca stoc inițial de marfă "X" 5.000 buc. la un cost de achiziție de 150 lei/buc., iar intrările au fost:

2.000 buc. x 165 lei/buc. și
1.000 buc. x 170 lei/buc.

În cazul utilizării procedeului "FIFO" pentru o ieşire de 7.500 buc., costul de achiziţie va fi (5.000 x 150 + 2.000 x 165 + 500 x 170) = 1.165.000 lei.

În cazul utilizării procedeului "LIFO", Camv = (1.000 x 170 + 2.000 x x 165 + 4.500 x 150) = 1.175.000.

Înregistrarea cheltuielilor cu marfa

607 "Cheltuieli privind marfa"	=	371 "Mărfuri"	1.175.000

Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului

121 "Profit şi pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind marfa"	1.175.000

b) **În cazul metodei inventarului permanent la Cost standard,** Camv (costul de achiziţie al mărfii vândute) se determină prin relaţia:

$$Camv = Cstd\ mv \pm Dif\ mv$$

unde:

Cstd mv = Cost standard marfă vândută
Dif mv = Diferenţe aferente mărfii vândute

Presupunând în exemplul precedent un cost standard de 155 lei/buc., avem:

pentru stoc	Cost std	5.000 x 155	=	775.000	
	Cost efectiv	5.000 x 150	=	750.000	
			Dif. fav.	25.000	lei
pentru prima intrare	Cost std	2.000 x 155	=	310.000	
	Cost efectiv	2.000 x 165	=	330.000	
			Dif. nefav.	20.000	lei
pentru a doua intrare	Cost std	1.000 x 155	=	155.000	
	Cost efectiv	1.000 x 170	=	170.000	
			Dif. nefav.	15.000	lei

BCU IAŞI / CENTRUL UNIVERSITY LIBRARY

Situația în conturi este:

D	371 "Mărfuri"		C
Si	5.000 x 155 = 775.000 2.000 x 155 = 310.000 1.000 x 155 = 155.000	7.500 buc. x 155 = 1.162.500	
TΣD	1.240.000	TΣC	1.162.500 C
		SfD	77.500

D	378 "Dif. preț la mf."		C
	20.000	Si	25.000
	15.000		9.300
TΣD	35.000	TΣC	34.300 C
SfD	700		

Cost std marfă vândută: 7.500 buc. x 155 lei/buc. = 1.162.500 lei

$$K_{dif} = \frac{\text{Sold la data calculului ct 378 "Dif. preț la mf."}}{(S_i + R_D) \text{ ct 371 "Mărfuri"}} = \frac{35.000 - 25.000}{1.240.000} =$$

$$= \frac{10.000}{1.240.000} \times 100 = 0,8\%$$

$$\text{Dif. af. mf. vd.} = \frac{0,8 \times 1.162.500}{100} = 9.300 \text{ lei, dif. nefav.}$$

Camv = Cstd mv + Dif. af. mf. vd = 1.162.500 + 9.300 = 1.171.800 lei.

Înregistrările contabile sunt:

a) Înregistrarea mărfii ieşite şi respectiv a cheltuielii cu marfa, la cost standard:

607 "Cheltuieli privind marfa"	=	371 "Mărfuri"	1.162.500

b) Corectarea cheltuielii privind marfa cu diferența care fiind nefavorabilă determină majorarea ei:

607 "Cheltuieli privind marfa"	=	378 "Diferențe de preț la mărfuri"	9.300

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) Repartizarea cheltuielii asupra rezultatului

121 "Profit şi pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind marfa"	1.171.800

d) **În cazul metodei inventarului permanent la preț de vânzare,** Camv este egal cu prețul de vânzare al mărfii vândute minus marja brută aferentă vânzării:

$$Camv = Pvmv - Mbv$$

Marja brută aferentă mărfii vândute se determină astfel:

- Dacă întreprinderea practică un coeficient unic de marjă calculează un procent redus de marjă prin procedeul sutei mărite cu procentul $\left(Mb_{redusă} = \frac{Mb \times 100}{100 + Mb}\right)$ şi îl aplică la prețul de vânzare al mărfii vândute.
- Dacă întreprinderea practică coeficienți diferențiați de marjă calculează un procent mediu de marjă pe baza relației:

$$K\overline{Mb}(dif) = \frac{\left[\text{Si la 1 ian} + R_c(\text{1 ian - sf. per. de calcul})\right] \text{ct. } 378}{\left[\text{Si la 1 ian} + R_D(\text{1 ian - sf. per. de calcul})\right] \text{ct. } 371}$$

şi îl aplică la prețul de vânzare al mărfii vândute.

După determinare, marja aferentă mărfii vândute se scade din prețul de vânzare şi se obține Camv.

Presupunem că întreprinderea practică un coeficient unic de marjă de 25%. În acest caz prețul de vânzare al mărfii în stoc şi intrate este:

SiCa 5.000 x 150 =	750.000	
Mb 25%	187.500	
Pv	937.500	: 5.000 = 187,5 lei/buc.

Pv al primei intrări:

Ca 2.000 x 165 =	330.000	
Mb 25%	82.500	
Pv	412.500	: 2.000 buc. = 206,25 lei/buc.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Pv al celei de-a doua intrări:

Ca 1.000 x 170 =	170.000	
Mb 25%	42.500	
Pv	212.500	: 1.000 buc. = 212,50 lei/buc.

Situația în conturi, după înregistrarea stocului inițial şi intrărilor este:

D	371 "Mărfuri"		C
Si	5.000 x 187,50 = 937.500	5.000 x 187,50 = 937.500	
	2.000 x 206,25 = 412.500	2.000 x 206,25 = 412.500	
	1.000 x 212,50 = 212.500	500 x 212,50 = 106.250	
TΣD	1.562.500	TΣC	1.456.250
		SFD	106.250

D	378 "Diferențe preț la marfă"			C
	291.250	Si		187.500
			(1)	82.500
			(2)	42.500
TΣD	291.250	TΣC		312.500
SFC	21.250			

$$\text{Mb} \rightarrow \text{Mb redusă} = \frac{25 \times 100}{100 + 25} = 20\%$$

Dacă prețul de vânzare al mărfii vândute se determină prin procedeul "FIFO", rezultă:

5.000 x 187,50	=	937.500
2.000 x 206,25	=	412.500
500 x 212,50	=	106.250
Pvmv		1.456.250

Marja brută aferentă vânzării = $K_{Mb\ red}$ x Pv Mv =
= 20% x 1.456.250 = 291.250

Camv = Pvmv - Mb Mv = 1.456.250 - 291.250 = 1.165.000 lei

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Înregistrarea contabilă a cheltuielii cu marfa

%	= 371 "Mărfuri"	1.456.250
607 "Cheltuieli privind marfa"		1.165.000
378 "Diferenţe de preţ la marfă"		291.250

Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului financiar

121 "Profit şi pierdere "	= 607 "Cheltuieli privind marfa"	1.165.000

e) **În cazul metodei inventarului intermitent**, cheltuielile cu marfa, respectiv costul de achiziţie al mărfii vândute se determină prin relaţia:

$$Camv = Si + I - Sf,$$

unde Si = stoc iniţial (la cost de achiziţie)
I = intrare de marfă (la cost de achiziţie)
Sf = stoc final (la cost de achiziţie)

În exemplul considerat
Si = 5.000 x 150 = 750.000
Intrări = (2.000 x 165) + (1.000 x 170) = 500.000
Sf = 490 x 170 = 83.300 (stocul final s-a determinat prin inventariere şi s-a evaluat la costul de achiziţie al ultimului lot intrat).

În acest caz
Camv = 750.000 + 500.000 - 83.300 = 1.166.700

a) Înregistrarea Si:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	= 371 "Mărfuri"	750.000

b) Înregistrarea intrărilor de marfă:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	= 401 "Furnizori"	500.000

BCU WEST UNIVERSITY LIBRARY

c) Înregistrarea stocului final:

371 "Mărfuri "	=	607 "Cheltuieli privind marfa"	83.300

d) Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului:

121 "Profit şi pierdere "	=	607 "Cheltuieli privind marfa"	1.166.700

Costul de achiziţie al mărfii vândute, deci cheltuiala cu marfa diferă de la o metodă la alta (după cum reiese din situaţia de mai jos).

Metoda	Inventar permanent			Inventar intermitent
	la Ca	la Cstd	la Pv	
Camv	1.115.000 sau 1.175.000	1.171.800	1.165.000	1.166.700

Ca o consecinţă, marja brută din care se asigură acoperirea cheltuielilor de vânzare va fi diferită de la o metodă la alta şi de asemeni rezultatul din vânzare.

Calculul şi înregistrarea cheltuielilor privind marfa are loc pe baza fişelor de cont analitice ale contului 371 "Mărfuri", a situaţiei de repartizare a diferenţelor de preţ între stoc şi vânzare sau a listelor de inventariere şi evaluare a stocului la inventar (în funcţie de metoda de contabilizare a existenţei şi mişcării mărfurilor).

În afara costului de achiziţie pentru marfa vândută, cheltuielile privind marfa mai pot fi reprezentate de perisabilităţi la mărfuri. Acestea sunt pierderi sau reduceri cantitative şi ca urmare valorice, produse în procesul circulaţiei mărfurilor fără a se dovedi vinovăţia vreunei persoane.

Regimul legal de soluţionare clasifică perisabilităţile în: perisabilităţi în limita normelor şi perisabilităţi peste normele stabilite; ambele reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Perisabilităţile la mărfuri în limita normelor sunt definite ca scăzăminte care se produc pe timpul transportului, manipulării, depozitării şi desfacerii mărfurilor determinate de procese naturale cum sunt: uscarea, evaporarea, scurgerea, spargerea etc.

Aceste perisabilităţi se acordă în limita unor norme maxime prevăzute prin legislaţia în vigoare şi cu respectarea următoarelor condiţii:

- se acordă numai pe baza scăzămintelor cantitative efectiv constatate şi consemnate în documente, dar nu mai mult decât limita maximă;
- nu cuprind pierderile tehnologice sau cele produse prin neglijenţă şi care se impută persoanelor vinovate;
- se diferenţiază pe grupe şi sorturi de mărfuri, pe faze ale procesului circulaţiei mărfurilor (transport, depozitare, desfacere) şi categorii de unităţi operative (magazine alimentare cu sau fără autoservire, unităţi ale alimentaţiei publice etc.);
- sunt stabilite procentual şi se calculează astfel:
  a) pe timpul transportului, procentul de perisabilitate se aplică la cantitatea de marfă transportată (facturată);
  b) pe timpul depozitării sau desfacerii procentul de perisabilitate se aplică la volumul cantitativ sau valoric al mărfurilor intrate sau vândute în perioada dintre două inventarieri consecutive, de control gestionar.

Perisabilităţile la mărfuri peste normele stabilite sunt scăzăminte cantitative care depăşesc normele stabilite sau cele care s-au constatat la mărfurile pentru care nu sunt prevăzute norme de perisabilitate. Acestea se pot include în cheltuielile cu marfa, dar devin cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul rezultatului financiar.

Documentele în care se calculează şi consemnează perisabilităţile la mărfuri depind de faza procesului de circulaţie a mărfurilor (nota de recepţie şi constatare de diferenţe, situaţia comparativă a diferenţelor la inventar etc.).

Calculul costului de achiziţie pentru marfa înregistrată ca perisabilitate se face similar cu calculul costului de achiziţie pentru marfa vândută.

Cheltuielile cu marfa pot fi diminuate cu eventuale recuperări ca: plusurile la inventar, cheltuieli efectuate în contul şi pe riscul clientului etc.

9.2.1.2. Cheltuielile cu ambalajele au o pondere însemnată în ramura comerţului şi un caracter complex, fiind formate din: pierderile din casarea ambalajelor de transport, costul de achiziţie al ambalajelor goale recuperate şi restituite furnizorilor, perisabilităţile la ambalaje din sticlă, bonificaţia cedată la vânzarea ambalajelor goale etc.

Documentele pe baza cărora se calculează şi înregistrează sunt, în general, similare celor folosite la mărfuri.

Calculul cheltuielilor cu ambalajele depinde ca şi în cazul mărfurilor, de metoda de contabilizare a stocurilor şi operaţiilor cu ambalaje.

Funcția contului 608 "Cheltuieli privind ambalajele" rezultă din capitolul 7 "Contabilitatea operațiilor cu ambalaje".

9.2.1.3. Consumul de materiale consumabile şi nestocate se referă la: materiale de ambalat, piese de schimb pentru reparații, combustibil, carburanți şi lubrifianți, materiale gospodăreşti, rechizite, imprimate etc.

În contabilitate, stocul şi mişcarea acestor materiale se poate înregistra la cost de achiziție sau cost standard, caz în care agentul economic are obligația să calculeze şi înregistreze diferența dintre costul standard şi cel de achiziție.

Contabilizarea stocului şi operațiilor cu materiale se poate face după aceleaşi metode ca şi la mărfuri (cu excepția inventarului permanent la preț de vânzare), cheltuielile cu materiale consumate determinându-se similar cu cele pentru marfa vândută.

Consumul de materiale se consemnează în **"Bonuri de consum"** (individuale sau colective) în care se înscrie denumirea, cantitatea şi valoarea materialelor date în consum. Pe baza acestora se întocmesc **"Centralizatoare ale consumurilor de materiale"**. Reflectarea în contabilitate se face cu ajutorul conturilor 601 "Cheltuieli cu materiale consumabile", respectiv 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" şi implicit 301 "Materiale consumabile", conturi de furnizori, disponibilități băneşti etc.

Cele două conturi de cheltuieli au funcție contabilă de activ. Funcționează similar contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile".

9.2.1.4. Calculul uzurii obiectelor de inventar. Obiectele de inventar au o pondere relativ mare în alimentația publică (datorită includerii în această categorie a veselei, tacâmurilor, lenjeriei de masă, echipamentului de lucru) şi unitățile de cazare hotelieră (lenjeria de pat, perdele etc.).

Uzura obiectelor de inventar se poate înregistra integral la darea în folosință a obiectelor de inventar, sau eşalonat, în cote lunare egale, pe o perioadă de timp (determinată de adunarea generală a acționarilor sau asociaților).

La unitățile de alimentație publică, pentru acoperirea pierderilor la tacâmuri şi veselă sunt prevăzute norme maxime de perisabilitate care se calculează cu ocazia inventarelor de control gestionar, aplicând procentele prevăzute la volumul desfacerii mărfurilor.

Presupunem că se dau în folosință unui restaurant fețe de masă 50 bucăți la un cost de achiziție de 8.000 lei pe bucată: 50 x 8.000 = 400.000 lei.

Recuperarea valorii se poate face integral la darea în folosință sau în cote lunare, conform hotărârii adunării generale, pe o perioadă de 20 luni

400.000 lei : 20 luni = 20.000 lei/lună

Contabilizarea cheltuielii se face cu ajutorul contului 602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar". Cont de activ, se debitează cu uzura obiectelor de inventar inclusă în cheltuieli şi se creditează cu repartizarea cheltuielii asupra rezultatului, soldându-se.

În situaţia recuperării integrale a valorii, înregistrarea contabilă este:

602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar"	= 322 "Uzura OI"	400.000

în cazul recuperării eşalonate

602 "Cheltuieli privind ob. de inventar"	= 322 "Uzura OI"	20.000

după care:

121 "Profit şi pierdere "	= 602 "Cheltuieli privind OI"	400.000 (sau 20.000)

9.2.1.5. Cheltuielile cu servicii prestate de terţi prezintă o gamă foarte largă datorită varietăţii serviciilor, fiind generate de:

- reparaţii şi întreţineri la mijloace fixe;
- închirierea mijloacelor fixe;
- colaborări;
- studii şi cercetări;
- reclamă, publicitate, protocol;
- transport de bunuri şi persoane;
- deplasări, detaşări, transferuri;
- servicii poştale, bancare etc.

Se determină şi înregistrează în contabilitate pe baza contractelor încheiate cu terţii, facturilor primite de la terţi, extraselor de cont, deconturilor de cheltuieli pentru deplasare etc.

Pentru înregistrarea cheltuielilor cu servicii prestate de terţi se utilizează conturi din clasa 6, grupele 61 "Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi" sau 62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi".

Sunt conturi de activ care se debitează cu valoarea lucrărilor şi serviciilor prestate de terţi şi se creditează cu repartizarea sumelor asupra rezultatului sau eventuale recuperări de cheltuieli (efectuate în contul clienţilor).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În corelație cu aceste conturi apar conturile de furnizori (401 "Furnizori", 408 "Furnizori-facturi nesosite"), de disponibilități în numerar sau avansuri de trezorerie și de cheltuieli în avans.

De exemplu:

a) Se înregistrează factura primită de la cărăuș pentru transportul mărfurilor la desfacerea lor în sumă de 75.000 lei, efectuat în contul clientului

624 "Cheltuieli de transport bunuri și persoane"	=	401 "Furnizori"	75.000

b) Se facturează clientului împreună cu marfa, și cheltuiala de transport

411 "Clienți"	=	624 " Cheltuieli de transport bunuri și persoane "	75.000

c) Se înregistrează expediții poștale în valoare de 20.000 lei, dintr-un avans spre decontare

626 "Cheltuieli poștale"	=	542 "Avansuri de trezorerie"	20.000

d) Se înregistrează plata comisioanelor bancare 18.000 lei

627 "Cheltuieli bancare"	=	512 "Disponibil în bancă"	18.000

e) Se repartizează cheltuielile înregistrate asupra rezultatului financiar

121 "Profit și pierdere"	=	%	38.000
		626 "Cheltuieli poștale"	20.000
		627 "Cheltuieli bancare"	18.000

9.2.1.6 Cheltuielile cu personalul. Salariile personalului din întreprinderile de comerț-turism constituie un element de cheltuială cu o pondere mare și se determină prin calcul în raport de formele de salarizare a muncii ce pot fi în acord global sau direct și regie.

Salarizarea în acord se aplică pentru personalul operativ (vânzători, ospătari, barmani, bucătari etc.). Unitatea de bază a organizării şi salarizării în acord este reprezentată de magazin, depozit, restaurant, bar, iar obiectul contractului de acord este volumul de încasări din desfacere, prestări servicii şi turism, exprimat valoric.

Salariul datorat personalului operativ se calculează pe baza volumului de activitate înscris în contract şi a cotei de salarizare la 100, 1.000 sau 10.000 lei încasări.

Cota de salarizare se determină pe baza relaţiei de calcul:

$$C_{1.000} = \frac{S_{pl} \times 1.000}{V_{\hat{i}\,pl}},$$

unde:

$C_{1.000}$ = cota de salarizare
S_{pl} = salariile tarifare planificate prin statele de funcţiuni
$V_{\hat{i}pl}$ = volumul de încasări planificat

Presupunând că la un restaurant, planul desfacerii de mărfuri anual este de 940.000.000 lei, iar fondul tarifar de salarii corespunzător celor 4 posturi normate de ospătari 18.400.000 lei, cota de salarizare la 1.000 lei desfacere este:

$$C_{1.000} = \frac{18.400.000}{940.000.000} \times 1.000 = 19{,}57 \text{ lei ‰}$$

Fondul de salarii realizat lunar se calculează aplicând cota de salarizare la volumul desfacerii efective (volumul de încasări realizat).

$$S_e = \frac{V_{\hat{i}e} \times C}{100\ (1.000,\ 10.000)},$$

unde:

S_e = salarii efectiv realizate
$V_{\hat{i}e}$ = volumul de încasări efective
C = cota de salarizare

Dacă personalul a realizat o desfacere lunară de 85.000.000 lei, suma cuvenită pe luna luată în calcul este:

$$S_e = \frac{85.000.000 \times 19{,}57}{1.000} = 1.663.450$$

Repartizarea sumei rezultată din calcul între membrii formaţiei de lucru se face în raport cu salariul tarifar de încadrare al fiecăruia şi timpul lucrat.

În activitățile de desfacere care au un caracter ocazional sau întâmplător (desfacerea la târguri, bâlciuri sau comerțul stradal) personalul poate fi salarizat pe bază de tarife. În acest caz, sumele cuvenite se determină pe baza volumului desfacerii realizate și a unor tarife unice sau diferențiate pe grupe de mărfuri, stabilite procentual de adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

Salarizarea în regie se aplică personalului de conducere și administrativ. Drepturile cuvenite se calculează pe baza salariului tarifar de încadrare și a timpului efectiv lucrat.

La salariul cuvenit pentru munca efectiv prestată de personalul întreprinderii se mai pot adăuga și diferite sporuri (adaosuri) ca: spor pentru vechime în aceeași unitate, spor pentru lucrul duminica și în zilele de sărbători legale, spor de noapte, spor de conducere, pentru folosirea limbilor străine etc.

În scopul stabilirii și înregistrării salariilor cuvenite personalului se folosesc: documente privind prezența la lucru (condici de prezență, foaie colectivă de prezență); documente privind realizarea volumului de activitate (desfacere de mărfuri și alte încasări); documente de evidență a salariilor (Fișa de evidență a salariilor).

Documentul de calcul al salariilor realizate, reținerilor și sumelor achitate angajaților este **Statul de salarii**. Acesta se întocmește distinct pentru fiecare unitate operativă și compartiment funcțional.

Pentru dreptul de a folosi muncă salariată, agentul economic are obligația să contribuie la asigurările și protecția socială.

În comerț-turism contribuția întreprinderii la asigurări sociale (CAS) se calculează aplicând un procent de 25% la fondul de salarii realizat de personalul permanent al întreprinderii (angajați cu carte de muncă).

Considerând fondul de salarii realizat de cei patru ospătari de 1.663.450 lei

$$CAS = 25\% \times 1.663.450 = 415.862,5 \text{ lei}$$

Din contribuția astfel calculată, se separă 2% pentru fondul de sănătate (2% x 1.663.450 = 33.269 lei).

Contribuția întreprinderii la protecție socială se calculează prin aplicarea unui procent de 5% la fondul de salarii realizat de personalul permanent. În exemplul precedent,

$$Fd \text{ șomaj} = 5\% \times 1.663.450 = 83.172,5 \text{ lei}$$

Conturile cu ajutorul cărora se reflectă salariile personalului, şi cheltuielile cu contribuţia întreprinderii la asigurări şi protecţie socială sunt:

- contul 641 "Cheltuieli cu personalul" care ţine evidenţa cheltuielilor cu remuneraţiile personalului.
  Se debitează cu salariile şi alte drepturi de personal (421) precum şi cu drepturile cuvenite personalului aferente exerciţiului încheiat (428).
  Se creditează cu repartizarea cheltuielilor cu personalul asupra rezultatului.
- contul 645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială" care ţine evidenţa cheltuielilor privind asigurările şi protecţia socială.
  Se debitează cu contribuţia unităţii la asigurările sociale (4311) şi la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj (4371).
  Se creditează cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu cele două contribuţii asupra rezultatului.
- contul 421 "Personal, remuneraţii datorate" care ţine evidenţa decontărilor cu personalul pentru salariile cuvenite acestuia. Este un cont de pasiv.
  Se creditează cu salariile şi alte drepturi cuvenite personalului (641). Se debitează cu reţinerile din salarii (avansul chenzinal - 425, impozitul pe salarii - 444, pensia suplimentară - 4312, contribuţia la fondul de şomaj - 4372, imputaţii - 428, reţineri în favoarea terţilor - 427), salariile nete achitate personalului (5311) sau sumele neridicate la termen (426).

Luând în consideraţie datele reieşite din calculele anterioare, înregistrările privitoare la cheltuielile cu personalul sunt:

1. Înregistrarea salariilor cuvenite personalului

641 "Cheltuieli cu salarii"	=	421 "Personal, remuneraţii datorate"	1.663.450

2. Înregistrarea contribuţiei întreprinderii la asigurări şi protecţie socială

645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	=	%	499.035,0
		4311 "CAS"	415.862,5
		4371 "Ajutor de şomaj"	83.172,5

3. Separarea din contribuția la asigurări sociale a fondului pentru sănătate

4311 "CAS"	=	447 "Fonduri speciale, taxe și vărsăm. asimilate"	33.269

4. Repartizarea cheltuielilor cu personalul asupra rezultatului

121 "Profit și pierdere"	=	%	2.162.485
		641 "Cheltuieli cu salarii"	1.663.450
		645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"	499.035

9.2.1.7. Cheltuielile cu impozite și taxe. Principalele impozite și taxe datorate bugetului de stat și bugetelor locale și care reprezintă cheltuieli pentru întreprindere sunt:

- impozitul pe profit;
- impozitul suplimentar pentru depășirea fondului de salarii admisibil;
- impozitul pe țiței și gaze naturale din producția internă;
- impozitul pe clădiri și terenuri;
- taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- taxa pe valoarea adăugată peste limita celei deductibile și TVA pentru agenții economici neplătitori de taxă;
- accizele;
- taxele vamale etc.

Calculul impozitelor se face în conformitate cu legislația în vigoare.

Reflectarea lor în contabilitate face necesară intervenția conturilor:

- contul 631 "Cheltuieli cu impozitul pe salarii" care ține evidența cheltuielilor cu impozitul suplimentar datorat bugetului de stat, pentru depășirea fondului de salarii admisibil;
- contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" ține evidența cheltuielilor cu:
  - prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă;
  - TVA colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit;
  - diferențe de preț la gaze și țiței obținute din producția internă;
  - impozitul pe clădiri și terenuri;
  - taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat etc.
- contul 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" ține evidența impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

Toate sunt conturi de cheltuieli, de activ.

Se debitează cu impozitele şi taxele datorate bugetului de stat, bugetelor locale sau altor organisme publice, se creditează cu repartizarea cheltuielilor cu impozitele şi taxele asupra rezultatului.

În corespondenţă cu ele, mai funcţionează 441 "Impozit pe profit", 442 "TVA", 444 "Impozit pe salarii", 446 "Alte impozite şi taxe", 448 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu statul".

Exemplificarea calculului pentru o parte din impozite şi taxe s-a făcut la capitolele anterioare sau se va face la paragraful 9.4. "Contabilitatea rezultatelor".

9.2.2. Contabilitatea cheltuielilor financiare

Cheltuielile financiare sunt generate de operaţii privind pierderi din vânzarea titlurilor de plasament, diferenţe de curs valutar nefavorabile rezultate la plata datoriilor sau încasarea creanţelor în devize, pierderi din creanţe legate de participaţii, dobânzi curente la împrumuturile primite, sconturile acordate clienţilor etc.

Toate operaţiile referitoare la cheltuielile financiare sunt înregistrate prin conturi din grupa 66 "Cheltuieli financiare". Sunt conturi de activ care se debitează la înregistrarea cheltuielilor şi se creditează la închiderea exerciţiului cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor asupra rezultatului.

Cheltuielile din vânzarea titlurilor de plasament sunt determinate de diferenţa nefavorabilă dintre valoarea contabilă a titlului de plasament (preţul de cumpărare mai mare) şi preţul de vânzare (de cesiune - mai mic).

Presupunând că această diferenţă este de 135.000 lei, ea se înregistrează în contabilitate prin formula:

664 "Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"	=	53 "Titluri de plasament"	135.000

Cheltuielile cu dobânzile la împrumuturile primite sunt determinate de mărimea împrumutului, durata de rambursare şi felul dobânzii (simplă sau compusă). Toate aceste elemente sunt înscrise în contractul de împrumut.

Dacă se aplică dobânda simplă, relaţia de calcul a cheltuielii este:

$$D = \frac{C \times T \times R}{100},$$

unde

C - capitalul împrumutat;

T - timpul de rambursare;

R - rata dobânzii.

Dacă durata se exprimă în luni, relația de calcul este:

$$D = \frac{C \frac{t}{T^2} r}{100}$$

De exemplu, dacă presupunem că
C = 20 milioane lei
T = 2 ani, iar
r = 15%

$$D = \frac{20.000.000 \frac{24}{12} 15}{100} = 6.000.000$$

6.000.000 : 24 luni = 250.000 lei dobânda/lună

Ea se înregistrează în contabilitate prin formula contabilă

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	%	250.000
		168 "Dobânzi" (sau 518)	200.000
		5121 "Disponibil în lei"	50.000

Cheltuielile privind diferențele de curs valutar se referă la diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea creanțelor sau datoriilor în valută ale unității când:

- **la plată**, cursul din ziua plății este mai mare decât cursul din ziua facturării;
- **la încasare**, cursul din ziua încasării este mai mic decât cursul din ziua facturării.

De exemplu:

a) Presupunând că se achită o datorie de 1.000$, curs la facturare 1.850 lei/$, curs la plată 1.975 lei/$

1.000 $	x 1.850	=	1.850.000	
1.000 $	x 1.975	=	1.975.000	
	diferență nefavorabilă		125.000	lei

BCU IAȘI - BIBLIOTECA UNIVERSITY LIBRARY

%	= 5124 "Disponibil în devize"		1.975.000
401 "Furnizori"			1.850.000
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs"			125.000

b) Se încasează o creanţă de 1.500 DM, curs la facturare 1.440 lei/DM, curs la încasare 1.436 lei/DM.

1.500 DM	x 1.440	=	2.160.000	
1.500 DM	x 1.436	=	2.154.000	
	diferenţă nefavorabilă		6.000	lei

	%	= 411 "Clienţi"		2.160.000
5124	"Disponibil în devize"			2.154.000
665	"Cheltuieli din diferenţe de curs"			6.000

Cheltuieli privind sconturile acordate în decontările cu clienţii se calculează pe baza relaţiei:

$$S = \frac{V_n \frac{t}{360} r}{100},$$

în care

V_n = valoarea nominală a creanţei
t = durata în zile
r = rata scontului

De exemplu, dacă V_n = 2.000.000 lei, iar creanţele se încasează cu 90 zile înainte de scadenţă, rata scontului fiind 2%, mărimea scontului va fi:

$$S = \frac{2.000.000 \times \frac{90}{360} \times 2}{100} = 10.000 \text{ lei}$$

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"	= 411 "Clienți"	10.000

Dacă valoarea nominală a creanței cuprinde și TVA, din suma scontului se va deduce taxa prin aplicarea procentului redus de TVA (s-a exemplificat la capitolul 3).

9.2.3. Contabilitatea cheltuielilor excepționale

Cheltuielile excepționale sunt ocazionate de operații de gestiune și de operații de capital.

Cheltuielile excepționale din operații de gestiune sunt generate de amenzi, penalități, despăgubiri achitate, donații, subvenții acordate, pierderi din calamități înregistrate la stocuri și producția în curs de execuție, valoarea debitelor prescrise etc. Conturile de cheltuieli excepționale fac parte din grupa 67 și funcționează similar celor de cheltuieli financiare.

De exemplu, se achită în numerar o penalitate de 50.000 lei pentru plata cu întârziere a datoriilor către furnizori

a)

671 "Cheltuieli excepționale"	= 5311 "Casa "	50.000

Cheltuielile excepționale din operații de capital sunt determinate de valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale, corporale sau financiare cedate sau scoase din evidență

Presupunem că se vinde un mijloc fix, valoare de intrare 350.000 lei, amortizare înregistrată până la data vânzării 150.000 lei.

Scoaterea din evidență a mijlocului fix necesită înregistrarea

b)

%	= 212 "Mijloace fixe "	350.000
672 "Cheltuieli excepționale din operații de capital"		200.000
281 "Amortizarea MF"		150.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului financiar:

121 "Profit şi pierdere"	=	%	250.000
		671 "Cheltuieli exc. din op. de gestiune"	50.000
		672 "Cheltuieli exc. din op. de capital"	200.000

9.2.4. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizarea şi provizioanele

Constatarea diminuării valorii elementelor patrimoniale se efectuează cu ajutorul a două mecanisme contabile:

- amortizarea;
- provizioanele.

În continuare vom trata amortizarea deoarece despre provizioane s-a amintit în capitolul 3.

Amortizarea reprezintă reducerea ireversibilă a valorii unor posturi de bilanţ, repartizată pe o perioadă determinată. În acest sens se poate vorbi despre:

- amortizarea pentru deprecierea unui element de activ;
- amortizarea unui element de pasiv, ca de exemplu, a unui împrumut.

Amortizarea pentru depreciere este constatarea contabilă a micşorării valorii unui element de activ, ca urmare a uzurii, trecerii timpului sau schimbării tehnicii. Datorită dificultăţilor legate de măsurarea acestei deprecieri s-a recurs la soluţia stabilirii amortizării prin etalarea valorii bunurilor pe o anumită durată posibilă de viaţă. Prin amortizare se recuperează valoarea bunurilor, treptat, parte cu parte, prin includerea în costurile activităţii.

Amortizarea se determină în conformitate cu Legea nr. 15 din 24 martie 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale.

Amortizarea se determină prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii acestora în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorilor de intrare, conform duratelor de utilizare a acestora.

Pentru mijloacele fixe concesionate, închiriate sau în locaţie de gestiune amortizarea se calculează şi înregistrează în contabilitate de către proprietarul

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

lor. Pentru investițiile efectuate la aceste mijloace fixe, amortizarea este în sarcina celui care a efectuat investiția.

Legea 15 privind amortizarea precizează ca metode posibil a se folosi pentru calculul acesteia:

a) **amortizarea lineară**, care constă în recuperarea valorii de intrare a mijloacelor fixe, în cote egale eşalonate, pe toată durata de funcționare, stabilită a acestora;

b) **amortizarea degresivă**, care necesită multiplicarea cotelor de amortizare lineară cu coeficienți prevăzuți de lege;

c) **amortizarea accelerată** care presupune amortizarea în anul de punere în funcțiune, a 50% din valoarea mijloacelor fixe, în exercițiile următoare trecându-se la amortizarea lineară.

Amortizarea se înregistrează în contabilitate distinct, pe categorii de mijloace fixe. Prin scăderea amortizării din valoarea de intrare a mijloacelor fixe se obține valoarea contabilă netă a acestora.

Un regim distinct de amortizare îl au imobilizările necorporale.

Astfel:

- cheltuielile de constituire şi cercetare-dezvoltare se amortizează într-o perioadă stabilită de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, dar nu mai mult de 3 ani;
- brevetele, licențele, mărcile de fabrică, comerț sau servicii şi alte drepturi similare se amortizează pe perioada prevăzută pentru utilizarea lor de către titularul de patrimoniu;
- programele informatice create sau achiziționate de la terți de către agentul economic, se amortizează pe durata de utilizare, dar care nu poate depăşi 5 ani.

Calculul amortizării, modul de utilizare a regimurilor de amortizare şi reflectarea în contabilitate a amortizării:

a) În situația în care agentul economic utilizează **metoda lineară,** amortizarea activelor corporale constă în recuperarea uniformă a valorii lor de intrare pe toată perioada de funcționare stabilită.

Rata de amortizare lineară (t) se calculează prin divizarea lui 100 la durata de funcționare normată a mijlocului fix exprimată în ani (n)

$$t = \frac{100}{n}$$

Anuitatea amortizării (amortizarea anuală) se calculează apoi pe baza relației

$$A = V \times t\%,$$

unde V = valoarea de intrare sau valoarea contabilă a imobilizării.

Anuitatea amortizării (A) se mai poate determina prin raportarea valorii de intrare a mijlocului fix (V) la durata de funcţionare exprimată în ani (n)

$$A = \frac{V}{n}$$

De exemplu, dacă un mijloc fix are o valoare de intrare de 900.000 lei şi o durată de funcţionare de 5 ani iar intrarea a avut loc la 1 ianuarie:

$$t = \frac{100}{5} = 20\%$$

$$A = 900.000 \times 20\% = 180.000 \text{ lei}$$

sau

$$A = \frac{900.000}{5} = 180.000 \text{ lei}$$

O problemă privind calculul amortizării apare când mijlocul fix nu funcţionează întregul an, ci intră sau iese în sau din patrimoniu în cursul anului. Ca urmare, calculul ratei amortizării se face în funcţie de durata efectivă de folosire a mijlocului fix, mai mică de 12 luni (360 zile).

De exemplu, dacă mijlocul fix luat în consideraţie în calculul anterior a intrat în funcţiune pe 10 iulie, durata de folosinţă fiind de 5 ani:

- calculul primei anuităţi este

$$A_1 = 900.000 \times \frac{100}{5}\% \times \frac{170}{360} = 85.000 \quad \text{sau}$$

- calculul anuităţilor 2, 3, 4 este

$$A_{2(3,4)} = 900.000 \times \frac{100}{5}\% = 180.000$$

- calculul ultimei anuităţi

$$A_5 = 900.000 \times \frac{100}{5}\% \times \frac{190}{360} = 95.000 \quad \text{sau}$$

$$A_5 = 180.000 - 85.000 = 95.000$$

Pentru reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe se utilizează contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele". Cont de cheltuieli, de activ, se debitează cu amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale (280) şi corporale (281) precum şi cu constituirea provizioanelor. Se creditează cu repartizarea cheltuielilor cu amortizările şi provizioanele asupra rezultatului.

b) **Amortizarea degresivă** se poate practica numai cu aprobarea adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor la societăţile comerciale, respectiv consiliului de administraţie la regiile autonome.

Această metodă presupune multiplicarea ratei anuale lineare de amortizare cu coeficienţii prevăzuţi de legea 15:

- 1,5 dacă durata normată de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 2 şi 5 ani;
- 2 dacă durata normată de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 5 şi 10 ani;
- 2,5 dacă durata normată de utilizare a mijlocului fix de amortizat este mai mare de 10 ani.

Aceşti coeficienţi pot fi modificaţi numai prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanţelor.

Rata amortizării multiplicată se aplică la valoarea rămasă de amortizat, calculată în regim linear. În ultimii ani, când prin împărţirea valorii rămase de amortizat la numărul de ani de parcurs, se obţine un rezultat mai mare decât anuitatea amortizării, se trece la metoda lineară pentru anii rămaşi.

Reluând datele exemplului anterior

Rata amortizării multiplicată = 20% x 2= 40%

iar Tabloul de amortizare se prezintă astfel:

Exerciţiul	Anuitatea amortizării	Valoarea rămasă (V_r)	Amortizarea degresivă	Amortizarea derogatorie
0	$1\left(A = \frac{V}{n}\right)$	2=V–amortizarea cumulată	3=40%xV_r	4 = 3 -1
n	180.000	900.000	360.000	+ 180.000
n + 1	180.000	720.000	288.000	+ 108.000
n + 2	180.000	540.000	216.000	+ 36.000
n + 3	180.000	360.000	18.000	- 162.000
n + 4	180.000	180.000	18.000	- 162.000
Total	900.000	∅	900.000	∅

În ultimii 2 ani, amortizarea s-a calculat prin raportarea valorii rămase de amortizat de 36.000 lei la 2, adică numărul de ani de parcurs.

Amortismentul linear de 180.000 lei aferent celor 5 exerciții se înregistrează în contabilitate prin formula:

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea și provizioanele"	=	281 "Amortizarea imobilizărilor corporale"	180.000

Amortismentul derogatoriu din primele 3 exerciții este o cheltuială excepțională și nedeductibilă fiscal în conformitate cu Ordonanța 70 privind impozitul pe profit. El se va înregistra astfel:

- în exercițiul n

687 "Cheltuieli excepționale privind amortizarea și provizioanele"	=	141 "Provizioane reglementate "	180.000

- în exercițiul n + 1

687 "Cheltuieli excepționale privind amortizarea și provizioanele"	=	141 "Provizioane reglementate "	108.000

- în exercițiul n + 2

687 "Cheltuieli excepționale privind amortizarea și provizioanele"	=	141 "Provizioane reglementate"	36.000

- în ultimele exerciții se anulează provizioanele constituite, deoarece amortizarea derogatorie este mai mică decât cea lineară:
- în exercițiul n + 3

141 "Provizioane reglementate"	=	787 "Venituri excepționale din provizioane reglem."	162.000

- în exercițiul n + 4

141 "Provizioane reglementate"	=	787 "Venituri excepționale din provizioane reglem."	162.000

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) Utilizarea **regimului de amortizare** accelerată se aprobă de către Ministerul Finanțelor, la propunerea adunării generale a asociaților sau a consiliului de administrație.

Amortizarea accelerată constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile societății a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix.

Anuitatea amortizării pentru exercițiile următoare se calculează la valoarea rămasă de amortizat, după regimul linear, prin raportare la numărul de ani rămaşi de parcurs.

Reluând datele exemplului anterior rezultă:

$$A_1 = 900.000 \times 50\% = 450.000$$

Nr. de ani rămaşi de parcurs = 5 - 1 = 4 ani

$$A_{2,3,4,5} = \frac{450.000}{4} = 112.500 \text{ lei}$$

Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele sunt structurate într-o grupă distinctă, deoarece pot fi generate de activitatea de exploatare, financiară sau excepțională.

Nu generează plăți pentru activitatea de trezorerie.

*

* *

Prezentarea operațiilor privind cheltuielile permite o concluzie generală: cea a **debitării conturilor de cheltuieli** la colectarea acestora, în corespondență cu conturi care arată un angajament de plată, modalitatea de plată sau felul resursei utilizate şi a **creditării conturilor de cheltuieli** cu repartizarea lor asupra rezultatului.

Ca excepție de la regulă, apar operații în cursul sau la închiderea exercițiului ce determină creditarea conturilor de cheltuieli cu:

- înregistrarea stocurilor finale de materiale sau mărfuri în cazul metodei inventarului intermitent (conturi de stocuri = cheltuieli curente);
- înregistrarea plusurilor constatate cu ocazia inventarierii stocurilor (conturi de stocuri = cheltuieli curente cu stocul);
- recuperarea de cheltuieli efectuate în contul clienților (clienți = =conturi de cheltuieli);
- înregistrarea cheltuielilor la închiderea exercițiului, ca fiind aferente exercițiilor viitoare (cheltuieli în avans = conturi de cheltuieli).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

9.3. Contabilitatea veniturilor unităților patrimoniale

9.3.1. Contabilitatea veniturilor din exploatare

În ramura comerț-turism, veniturile din exploatare, în funcție de care se determină rezultatul, sunt generate de procesul vânzării, adică de transferul dreptului de proprietate cu titlu oneros. Ele se obțin din vânzarea mărfurilor, executarea de lucrări, prestarea de servicii și din avanatajele pe care unitatea furnizoare a consimțit să le primească.

Suma veniturilor astfel rezultate mai puțin rabaturile, remizele și alte reduceri cu caracter comercial, acordate clienților, constituie cifra de afaceri a unității patrimoniale.

Conform legislației în vigoare, aceste venituri se înregistrează în momentul transferului dreptului de proprietate asupra clienților, pe baza facturii, sau în alte condiții prevăzute în contract.

În afara acestor venituri, unitatea patrimonială mai poate obține din activitatea de exploatare:

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor de investiții efectuate în regie proprie;
- venituri din subvenții primite de la stat, colectivități publice sau alte unități patrimoniale;
- venituri din creanțe recuperate;
- venituri realizate în avans, reprezentând încasări aferente mărfurilor nelivrate sau serviciilor neprestate încă. Acestea nu se consideră venituri ale exercițiului curent și de aceea se înregistrează în contul 472 "Venituri în avans" care se reflectă în bilanț.

Conturile de venituri din exploatare fac parte din clasa 7 "Conturi de venituri" grupele 70, 71, 72, 74, 75. Toate sunt conturi de pasiv. Se creditează cu venitul obținut, în momentul facturării. Se debitează în cursul exercițiului cu reducerile de preț cu caracter comercial acordate clienților (pentru a corecta prin scădere cifra de afaceri cu aceste reduceri) și la închiderea exercițiului cu încorporarea veniturilor în profit.

Înregistrările contabile privind veniturile din exploatare s-au prezentat cu ocazia operațiilor cu mărfuri (capitolul 3 și 6), ambalaje (capitolul 7), a activității de cazare și turism (capitolul 8).

9.3.2. Contabilitatea veniturilor financiare

Veniturile financiare provin din participații, creanțe imobilizate, titluri de plasament, diferențe favorabile de curs valutar, dobânzi la disponibilul păstrat în bancă, la creanțe purtătoare de dobânzi, din sconturi obținute etc.

Veniturile financiare se consideră realizate în momentul constatării lor. Se pot contabiliza pe baza contractelor încheiate cu persoane terțe, a extraselor de cont, facturilor, situațiilor de calcul a diferențelor de curs valutar etc.

Conturile de venituri financiare fac parte din grupa 76 "Venituri financiare". Sunt conturi de pasiv, care înregistrează în credit:

- contul 761 "Venituri din participații" - dividende aferente titlurilor de participare;
- contul 762 "Venituri din alte imobilizări financiare" - dividendele aferente altor titluri imobilizate;
- contul 763 "Venituri din creanțe imobilizate" - dividendele aferente creanțelor imobilizate;
- contul 764 "Venituri din titluri de plasament" - diferențele favorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de plasament și prețul de cesiune;
- contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar" - diferențele rezultate la plata datoriilor în valută ale unității sau la încasarea creanțelor în valută;
- contul 766 "Venituri din dobânzi" - dobânzi aferente creanțelor purtătoare de dobânzi sau disponibilităților bănești în bănci;
- contul 767 "Venituri din sconturi obținute" - sconturile obținute de la furnizori sau creditori.

Se debitează la închiderea exercițiului cu încorporarea veniturilor financiare în profit.

Exemple de înregistrări contabile privind veniturile financiare au fost date la capitolele 3 și 6.

9.3.3. Contabilitatea veniturilor excepționale

Veniturile excepționale nu au legătură cu activitatea normală, curentă a unității patrimoniale.

Se pot referi, fie la activitatea de exploatare, fie la operații de capital. Se consideră realizate în momentul constatării lor.

Veniturile excepționale se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa 77 "Venituri excepționale". Se contabilizează distinct pe categorii de

venituri. Contul 771 "Venituri excepţionale din operaţii de gestiune" se creditează cu bunurile sau valorile primite prin donaţii, drepturi de personal neridicate în termen şi prescrise, amenzi, penalităţi încasate etc.

Contul 772 "Venituri din operaţii de capital" înregistrează în credit cota parte a subvenţiilor pentru investiţii trecute pe venituri, preţul de vânzare al activelor imobilizate, cedate etc.

Ambele conturi se debitează la închiderea exerciţiului cu încorporarea sumei totale a veniturilor în profit.

9.3.4. Contabilitatea veniturilor din provizioane

Diminuarea sau **anularea** provizioanelor constituite se înregistrează la venituri din exploatare, financiare sau excepţionale, în cazurile în care nu se mai justifică menţinerea provizioanelor constituite ca de exemplu realizarea riscului sau transformarea cheltuielii probabile în cheltuială exigibilă.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din provizioane se face cu ajutorul conturilor din grupa 78 "Venituri din provizioane" şi anume: 781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare", 782 "Venituri financiare din provizioane" şi 783 "Venituri excepţionale din provizioane". Toate se creditează cu anularea sau diminuarea provizioanelor şi se debitează cu încorporarea veniturilor în profit (vezi paragraful 9.2.3. unde s-au exemplificat atât operaţiile de constituire cât şi cele de anulare a provizioanelor).

9.4. Calculul şi contabilitatea rezultatelor

Rezultatul exerciţiului (profitul sau pierderea) cuprinde rezultatul curent, rezultatul excepţional şi impozitul pe profit. Ordonanţa 70/94 privind impozitul pe profit aprobă metodologia de calcul şi formalistica corespunzătoare la impozitul pe profit. Din acest punct de vedere, persoanele fizice şi juridice plătitoare de impozit sunt denumite contribuabili.

Profitul impozabil al unui contribuabil se determină ca diferenţa între veniturile şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora dintr-un an fiscal, cu excepţia celor prevăzute în mod legal.

Cheltuielile nedeductibile fiscal sunt:

- impozitul pe profit datorat precum şi impozitul pe venitul realizat în străinătate;
- amortizarea peste limitele prevăzute de Legea nr. 15/94 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale (fără actualizare la inflaţie);

- amenzile şi penalităţile datorate;
- cheltuielile de reclamă, publicitate, protocol care depăşesc limitele prevăzute în legea bugetară anuală;
- sumele utilizate pentru constituirea de provizioane, rezerve sau majorarea rezervelor peste limite legale;
- cheltuielile de sponsorizare peste limita legală prevăzută.

Profitul impozabil se calculează lunar, cumulat de la începutul anului fiscal.

Pierderea se reportează lună de lună până la recuperarea ei, fără a se depăşi 36 de luni de la data înregistrării ei.

Limitele cheltuielilor deductibile se aplică lunar astfel încât la închiderea exerciţiului să se încadreze în prevederile dispoziţiilor legale în vigoare.

Pentru a se determina rezultatul financiar, lunar se transferă veniturile şi cheltuielile unităţii patrimoniale în contul 121 "Profit şi pierdere", cont bifuncţional. Se creditează cu veniturile unităţii şi se debitează cu cheltuielile acesteia. Poate avea sold final creditor, reprezentând **profitul contabil** sau debitor, **pierderea contabilă.**

Pentru a determina rezultatul fiscal, din rezultatul astfel obţinut se deduc:

- dividendele primite de la altă persoană juridică română;
- sume utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social şi se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal menţionate anterior. Se obţine astfel profitul impozabil (pierdere) înainte de reportarea pierderii din anii anteriori. Se scade pierderea de recuperat din anii precedenţi şi se determină profitul impozabil sau pierderea netă.

Se calculează apoi impozitul pe profit care conform ordonanţei 70/94 este de 38%, cu următoarele excepţii:

- contribuabilii care obţin venituri şi în domeniul jocurilor de noroc, autorizate potrivit prevederilor legale, inclusiv baruri şi cluburi cu program de noapte, plătesc o cotă adiţională de impozit de 22% dacă ponderea veniturilor realizate din aceste activităţi depăşesc 50% din totalul veniturilor;
- în cazul Băncii Naţionale a României, cota de impozit pe profit este de 80%;
- în cazul unei persoane juridice străine ce realizează profit printr-un sediu permanent în România se aplică pentru aceasta, o cotă adiţională de 6,2%;
- cota de impozit pe profit în cazul contribuabililor care realizează anual cel puţin 80% din venituri din agricultură este de 25%.

"Impozitul pe profit aferent profitului folosit pentru modernizarea tehnologiilor sau extinderea activității în scopul obținerii de profituri suplimentare precum și pentru investiții destinate protejării mediului înconjurător, se reduce cu 50% urmând ca sumele echivalente reducerii să fie folosite cu aceeași destinație. Reducerea se calculează lunar"[1].

Plata impozitului pe profit se face astfel: contribuabilii trebuie să depună lunar declarația de impunere până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei de calcul. Acesta este și termenul de plată a impozitului.

Pentru a exemplifica modul de determinare a rezultatului fiscal la un contribuabil care efectuează activitate de comerț-turism, presupunem că operațiile se efectuează în cursul lunii decembrie, iar situația în principalele conturi la 30 noiembrie (1 decembrie) este:

Si ct 371 "Mărfuri" - 4.600.000 lei (cost de achiziție)

Cont 121 "Profit și pierdere": total sume creditoare 6.830.000 lei, total sume debitoare 5.290.580 lei (în structura din fișa de cont deschisă sub formă de T).

Simbol cont	Denumirea contului	Total sume precedente	
		Debitoare	Creditoare
601	Materiale consumabile	150.000	150.000
602	Cheltuieli cu obiecte inventar	230.000	230.000
607	Cheltuieli privind mărfurile	2.350.000	2.350.000
612	Cheltuieli cu chirii	300.000	300.000
621	Cheltuieli cu colaboratorii	120.000	120.000
623	Cheltuieli de protocol	40.000	40.000
627	Cheltuieli bancare	37.000	37.000
641	Cheltuieli cu salarii	800.000	800.000
645	Cheltuieli cu asigurări și protecție socială	240.000	240.000
681	Cheltuieli cu amortizarea și provizioanele	80.000	80.000
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	943.580	943.580
704	Venituri din servicii prestate	3.500.000	3.500.000
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	3.150.000	3.150.000
766	Venituri din dobânzi	180.000	180.000

[1] Ordonanța 70/1994 privind impozitul pe profit

În cursul lunii decembrie au loc operațiile:

1) Se facturează clienților un lot de mărfuri la Pv 4.809.600 lei (cost de achiziție al mărfii vândute 3.585.000 lei), TVA 18%.

a) Facturarea mărfii

411 "Clienți"	=		%	5.675.328
		707	"Venituri din vânzarea mf."	4.809.600
		4427	"TVA colectată"	865.728

b) Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	3.585.000

2) Ulterior vânzării se acordă clienților o remiză de revânzare de 2% şi pentru încasarea înainte de scadență a facturii, un scont de 1%

			TVA
Valoare facturată		4.809.600	865.788
Remiză de revânzare		9.600	1.728
Scont	1%	4.800	864
TVA 18% (9.600 + 4.800)		14.400	2.592

	%	=	411 "Clienți"	5.664.000
5311	"Casa"			5.647.008
658	"Alte cheltuieli din exploatare"			9.600
667	"Cheltuieli privind sconturile acordate"			4.800
4427	"TVA colectată"			2.592

3) Se încasează din activitatea de cazare conform notelor de plată 2.478.000 lei, inclusiv TVA

TVA = 2.478.000 x 15,254237% = 378.000 lei

5311 "Casa"	=		%	2.478.000
		704	"Venituri din prestări servicii"	2.100.000
		4427	"TVA colectată"	378.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4) Se înregistrează salariile datorate personalului 750.000 lei

641 "Cheltuieli cu salarii"	=	421 "Personal, remunerații datorate"	750.000

5) Se înregistrează contribuția unității la asigurări sociale (25%) și protecție socială (5%)

750.000 x	25% =	187.500
750.000 x	5% =	37.500
	Total	225.000

645 "Cheltuieli cu asigurările și protecția socială"	=	%	225.000
		4311 "CAS"	187.500
		4371 "CPS"	37.500

6) Se dau în folosință obiecte de inventar în valoare de 50.000 lei (recuperarea valorii făcându-se integral la darea în folosință)

602 "Cheltuieli cu obiecte de inventar"	=	322 "Uzura obiectelor de inventar"	50.000

7) Se înregistrează facturile sosite de la terți pentru servicii prestate, în valoare de 110.000 lei, TVA 18%

	%	=	401 "Furnizori"	129.800
61/62	"Cheltuieli cu servicii terți"			110.000
4426	"TVA deductibilă"			19.800

8) Se contractează de la bancă un împrumut de 12.000.000 lei pe o durată de 6 luni, cu o dobândă de 10%, plătibilă odată cu rambursarea împrumutului

Împrumut 12.000.000
Dobândă 10% 1.200.000 lei total : 6 luni = 200.000 lei/lună.

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a) primirea împrumutului

5121 "Disponibil în lei"	=	5191 "Credite bancare pe termen scurt"	120.000

b) înregistrarea dobânzii datorate băncii

%	=	5186 "Dobânzi de plătit"	1.200.000
666 "Cheltuieli cu dobânzi"			200.000
471 "Cheltuieli în avans"			1.000.000

9) Se înregistrează majorări pentru plata cu întârziere a impozitului pe salarii, în sumă de 38.000 lei

6711 "Cheltuieli excepționale, despăgubiri, amenzi, penalități"	=	448 "Alte creanțe și obligații în legătură cu statul"	38.000

10) Se încasează dividendul aferent titlurilor de participare în sumă de 2.350.000 lei.

5121 "Disponibil în lei"	=	761 "Venituri din participații"	2.350.000

11) Cu ocazia inventarierii mărfurilor se constată un minus de marfă de 4.000 lei, din care perisabilități normale 1.000 lei și peste normă 3.000 lei (la cost de achiziție).

607 "Cheltuieli privind mărfurile "	=	371 "Mărfuri"	4.000

12) La închiderea exercițiului se constată, la inventarierea mijloacelor fixe următoarele:

• cost achiziție imobilizări	3.500.000 lei
• amortizare	325.000 lei
• valoare contabilă netă	3.175.000 lei
• valoare actuală (reală)	3.025.000 lei
• depreciere valorică	150.000 lei

BCU IAȘI / CENTRALA UNIVERSITY LIBRARY

Pentru deprecierea valorică se constituie un provizion

6813 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor"	=	291 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"	150.000

13) Se încasează despăgubiri de la altă unitate patrimonială de 25.000 lei

5311 "Casa în lei"	=	7711 "Venituri din despăgubiri şi penalităţi"	25.000

14) Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale în sumă de 80.000 lei

681 "Cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele"	=	281 "Amortizarea imobilizărilor corporale"	80.000

15) Se diminuează cifra de afaceri cu reducerea comercială acordată ulterior facturării mărfurilor (se acoperă reducerea din venitul din vânzarea mărfurilor):

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	658 "Alte cheltuieli de exploatare"	9.600

16) Se încorporează veniturile din exploatare ale unităţii patrimoniale în profit:

%	=	121 "Profit şi pierdere"		6.900.000
704 "Venituri din prestări servicii"				2.100.000
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"				4.800.000

BCU "Ion Creangă" / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

17) Se repartizează cheltuielile de exploatare asupra rezultatului:

121 "Profit şi pierdere"	=		%	4.965.000
		602	"Cheltuieli cu O.I."	50.000
		607	"Cheltuieli privind mărfurile"	3.600.000
		61/62	"Cheltuieli cu servicii la terţi"	110.000
		641	"Cheltuieli salarii"	750.000
		645	"Cheltuieli asigurări şi protecţie socială"	225.000
		6811	"Cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele"	80.000
		6813	"Cheltuieli de exploatare privind prov. pt. depr. imobilizărilor"	150.000

18) Se încorporează veniturile financiare în profit

761 "Venituri din participaţii"	=	121 "Profit şi pierdere"	2.350.000

19) Se repartizează cheltuielile financiare asupra rezultatului:

121 "Profit şi pierdere"	=		%	204.800
		666	"Cheltuieli cu dobânzi"	200.000
		667	"Cheltuieli privind sconturi acordate"	4.800

20) Se încorporează veniturile excepţionale în profit:

7711 "Venituri din despăgubiri şi penalităţi"	=	121 "Profit şi pierdere"	250.000

21) Se repartizează cheltuielile excepţionale asupra rezultatului:

121 "Profit şi pierdere"	=	6711 "Despăgubiri, amenzi şi penalit."	380.000

După transferul cheltuielilor şi veniturilor în contul 121 "Profit şi pierdere" se poate face calculul impozitului pe profit, cumulat de la 1 ianuarie la sfârşitul perioadei de raportare (în cazul nostru, închiderea exerciţiului financiar).

a) **Calculul rezultatului din exploatare**

Venituri	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
• 704 "Venituri din prestări servicii"	3.500.000	2.100.000	5.600.000
• 707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	3.150.000	4.800.000	7.950.000
		Total	13.550.000

Cheltuieli	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
601	150.000	–	150.000
602	230.000	50.000	280.000
607	2.350.000	3.600.000	5.950.000
612	300.000	–	300,000
621	120.000	–	120.000
623	40.000	–	40.000
627	37.000	–	37.000
61/62	–	110.000	110.000
641	800.000	750.000	1.550.000
645	240.000	225.000	465.000
681	80.000	80.000	160.000
6813	–	150.000	150.000
Total	4.347.000	4.965.000	9.312.000
		Profit din exploatare	4.238.000

b) **Calculul rezultatului din operaţii financiare**

Venituri	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
761	–	2.350.000	2.350.000
766	180.000	–	180.000
Total	180.000	2.350.000	2.530.000

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cheltuieli	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
666	–	200.000	200.000
667	–	4.800	4.800
Total	–	204.800	204.800
		Profit	2.325.200

c) Calculul rezultatului excepțional

Venituri	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
7711	–	25.000	25.000
Cheltuieli			
6711	–	38.000	38.000
		Pierdere	–13.000

Rezultat din activitatea totală	=	Profit	6.550.200

Cheltuieli nedeductibile fiscal:

• Pierderi peste normă	4.000
• Amenzi, penalități	38.000
• Provizioane pentru depreciere	150.000
Total cheltuieli nedeductibile	192.000

Cheltuieli deductibile fiscal:	
Rezerve constituite în cursul exercițiului	75.000
Dividende din participații	2.350.000
Total cheltuieli deductibile	2.425.000
Rezultat fiscal	
Profit impozabil	4.317.200
Impozit 38%	1.640.536
din care înregistrat 1.01-30.11.	943.580
Impozit decembrie	696.956

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Înregistrarea impozitului pe profit de 696.956 lei

(30)	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441 "Impozitul pe profit"	696.956

Închiderea contului "cheltuieli cu impozitul pe profit"

(31)	121 "Profit şi pierdere"	=	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	696.956

Contul de "profit şi pierdere" încheiat la sfârşitul perioadei, inclusiv soldurile intermediare de gestiune întocmit pe baza datelor cu titlu exemplificativ se poate prezenta:

D	121 "Profit şi pierdere"		C
601	150.000	704	3.500.000
602	230.000	707	3.150.000
607	2.350.000	766	180.000
612	300.000		
621	120.000		
623	40.000		
627	37.000		
641	800.000		
645	240.000		
681	80.000		
691	943.580		
TΣD 1.XII.a.c.	5.290.580	TΣC 1.XII.a.c.	6.830.000
	DECEMBRIE		
602	50.000	704	2.100.000
607	3.600.000	707	4.800.000
61/62	110.000	761	2.350.000
641	750.000	771	25.000
645	225.000		
681	80.000		
6813	150.000		
666	200.000		
667	4.800		
671	38.000		
691	696.956		
TΣD	11.195.336	TΣC	16.105.000
SFC	4.909.664		

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contul 121 "Profit şi pierdere"

Venituri		Cheltuieli		Solduri intermediare	
Elemente	Sume	Elemente	Sume	Elemente	Sume
1.	2.	3.	4.	5.	6.
Vânz. de mărfuri	7.950.000	Chelt. priv. mărf.	5.950.000	Marja com.	2.000.000
Total A		Total B		(A - B)	
Venit.din prod. vândută	–				
Venit. din de servicii	5.600.000				
Venit. din prod. stocată	–				
Venit din prod. imobilizată	–				
Total C	5.600.000			Producţia exerciţiului C	5.600.000
Marja comercială	2.000.000	Materiale şi furnituri consumabile			
Prod. exerc.	5.600.000	- Materiale	150.000		
		- Ob.de inv.	280.000		
		Serv. externe	–		
		- Serv. execut. de terţi	607.000		
Total D	7.600.000	Total E	1.037.000	Val.adăug. (D - E)	6.563.000
Val. adăugată	6.563.000	- Impozite şi taxe	1.640.536		
		Chelt. cu personalul			
		Salarii	1.550.000		
		Contrib. la A.S. şi la fond de şomaj	465.000		
Total F	6.563.000	Total G	3.655.536	Excedent brut din expl. (F - G)	2.907.464
Excedent brut din exploatare	2.907.464	Alte chelt. curente	–		
		Val.contab. a imobiliz. cedate	–		
		Pierderi din creanţe nerecuperate	–	–	

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Alte venituri curente	–				
Reluări de amortizări	–	Chelt. cu amortiz.	160.000		
Reluări de proviz.	–	Chelt. cu provizioanele	150.000		
		Cota parte a chelt. de repartizat pe mai multe ex.	–		
Total H	2.907.464	Total I	310.000	Rezultatul exploat. (H - I)	2.597.464
Rezult. exploat.	2.597.464				
Venituri financiare		Chelt. financiare			
- din dobânzi	180.000	- cu dobânzile	200.000		
- din sconturi	–	- cu sconturile	4.800		
- din participaţii	2.350.000				
Total J	2.530.000	Total K	204.800	Rezult. financiar (J - K)	2.325.200
Venituri excepţio-nale		Cheltuieli excepţionale			
- din op. de gestiune	25.000	- din op. de gestiune	38.000		
Total L	25.000	Total M	38.000	Rezultat excepţional (L - M)	–13.000
Rezultat curent	4.922.664				
Rezultat excepţional	– 13.000			Rezultatul exerciţiului (profit)	4.909.664
Total N					

Modelul prezentat este o variantă a contului de profit şi pierdere şi a soldurilor intermediare de gestiune. Pe baza lui şi a calculelor privind rezultatul financiar fiscal se întocmeşte Declaraţia lunară pentru impozitul pe profit al contribuabililor.

ŞT. ECONOMICE
BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

DECLARAȚIA LUNARĂ
PENTRU IMPOZITUL PE PROFIT

Pe perioada de la începutul anului până la 31.XII a.c.
Denumirea contribuabilului _____ Cod fiscal ___
Strada _____ Nr. ____ Localitatea _____
Județ (sector) _____ Cod poștal _____

- în lei -

Venituri din exploatare	01	13.550.000		
Cheltuieli aferente veniturilor din exploatare (inclusiv cheltuielile privind impozitul pe profit)	02	10.952.536		
Profit (pierdere) din exploatare (Rd. 01 - Rd. 02)			03	2.597.464
Venituri financiare	04	2.530.000		
Cheltuieli financiare	05	204.800		
Profit (pierdere) financiar (Rd. 04 - Rd. 05)			06	2.325.200
Venituri excepționale	07	25.000		
Cheltuieli excepționale	08	38.000		
Profit (pierdere) excepțional (Rd. 07 - Rd. 08)			09	-13.000
Profitul aferent facturilor neîncasate existent la 31.12.1994, calculat prin înmulțirea valorii facturilor neîncasate cu coeficientul mediu de rentabilitate "K", înscrise în anexa nr. 2 la Precizările Ministerului Finanțelor nr. 13295/1994. Acest profit se distribuie în proporție de 1/3 pe primele 3 luni ale anului 1995.			10	-
Profit (pierdere) total (Rd.03+Rd.06+Rd.09+Rd.10)			11	4.909.664

Deduceri:				
Dividendele primite de la o altă persoană juridică română	12	2.350.000		
Reportarea cheltuielilor cu dobânzile rămase nedeductibile în anii anteriori	13	–		
Amortizarea sumelor care depăşesc cota de reparaţii de 5% care au fost adăugate la valoarea mijloacelor fixe reparate	14	–		
Sume utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social, inclusiv veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis reducerea	15	75.000		
Sume utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervei create de bănci în limita a 2% din soldul creditelor acordate şi a fondului de rezervă în limitele prevăzute de Legea nr. 33/1991 privind activitatea bancară	16	–		
Sume utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor tehnice ale societăţilor de asigurare şi reasigurare, conform dispoziţiilor legale în materie	17	–		
Total deduceri (Rd.12 + 13 + 14 + 15 + 16 + 17)			18	2.425.000
Profit (pierdere) (Rd. 11 - Rd. 18)			19	2.484.464
Cheltuieli nedeductibile:				
Impozitul pe profit din orice sursă, română şi străină din care:	20	1.640.536		
Impozitul pe venitul realizat în străinătate	21	–		
Amenzi şi penalităţi	22	38.000		
Mese, cadouri, distracţii şi alte asemenea cheltuieli pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate, care depăşesc limitele prevăzute de lege	23	–		

BCU CLUJ / BABEŞ-BOLYAI UNIVERSITY LIBRARY

Sume utilizate pentru constituirea sau majorarea provizioanelor, a rezervelor, peste limitele prevăzute de Ordonanţă	24	150.000	
Cheltuielile de sponsorizare ce depăşesc limita stabilită de Legea nr. 32/1994	25	–	
Cheltuielile cu dobânzile care depăşesc suma veniturilor din dobânzi plus 20% din celelalte venituri (nu se aplică băncilor şi anumitor instituţii financiare)	26	–	
Cheltuieli cu reparaţiile care depăşesc 5% din valoarea rămasă a mijloacelor fixe de la începutul anului	27	–	
Pierderi din surse externe, calculate pe fiecare sursă de venit	28	–	
Alte cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal	29	4.000	
Total cheltuieli nedeductibile (Rd.20 + 22 până la 29)			**30 1.832.536**
Profitul impozabil (pierdere) înainte de reportarea pierderii (Rd. 19 + Rd. 30)			31 4.317.200
Pierdere de recuperat din anii precedenţi			32 –
Profitul impozabil (pierderea) (Rd. 31 + Rd. 32)			**33 4.317.200**
Impozitul pe profit			
* Contribuabilii ale căror venituri se impun cu cota normală (Rd. 33 x 38%)			34 1.640.536
* Contribuabilii ale căror venituri din jocuri de noroc, baruri şi cluburi de noapte depăşesc 50% din veniturile totale (Rd. 33 x 60%)			34 –

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

* Contribuabilii ale căror venituri din activităţile agricole sunt egale sau depăşesc 80% din veniturile totale (Rd. 33 x 25%)			34	–
Credit fiscal din care	35	–		
Credit fiscal extern	36	–		
Impozit pe profit aferent perioadei de scutire, conform art. 31 Ordonanţă	37	–		
Reducere pentru modernizarea tehnologiei de fabricaţie, extinderea activităţii în scopul obţinerii de profituri suplimentare şi protecţia mediului înconjurător	38	–		
Total credit fiscal (Rd. 35 + Rd. 38)			39	–
Impozitul pe profit datorat (Rd. 34 - Rd. 39)				
Dacă rezultatul este zero sau mai puţin, înscrieţi 0			40	1.640.536
Impozit pe profit pe anul curent plătit cumulat de la începutul anului fiscal	41	943.580		
Impozit pe profit de plată (Rd. 40 - Rd. 41)			42	696.956
Impozit pe profit plătit în plus (Rd. 41 - Rd. 40)			43	–

DOCUMENT DE PLATĂ

Felul documentului	Număr	Data	Suma
Dispoz. plată	1057	25 I	696.956

Sub penalităţile aplicate pedepsei de fals în acte publice, declar că am examinat această declaraţie, inclusiv anexele însoţitoare, şi, în conformitate cu informaţiile furnizate, o declar corectă şi completă.

Numele _____ Prenumele _____

Data _____ Funcţia _____ Semnătura _____

şi ştampila

Director general sau altă persoană autorizată

BCU "MIHAI EMINESCU" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

9.5. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor şi veniturilor

Contabilitatea generală este orientată spre sesizarea datelor după natura lor şi pentru determinarea:

- rezultatului global al unităţii patrimoniale;
- situaţiei activelor şi pasivelor la un moment dat, şi are o optică **financiară.**

Contabilitatea analitică sau de gestiune este concepută pentru:

- **analiza** rezultatelor prin elementele lor constitutive, ceea ce permite controlul asupra **randamentului** şi **rentabilităţii** şi furnizarea informaţiilor pentru gestiunea unităţii;
- **completarea** contabilităţii generale prin stabilirea de **baze de evaluare** pentru unele posturi bilanţiere (stocuri, imobilizări create de unitate etc.);
- furnizarea de informaţii - **previzionarea** cheltuielilor şi veniturilor pentru asigurarea **controlului.**

În concluzie se poate preciza că prin contabilitatea de gestiune sunt vizate **obiective** ca:

- analiza cheltuielilor şi veniturilor;
- calculul costurilor;
- evaluarea stocurilor.

Analiza cheltuielilor se poate efectua urmând diverse **proceduri**:

- analiză pe funcţiuni (aprovizionare, producţie, desfacere, administraţie);
- pe produs;
- pe comandă;
- pe centre de activitate (servicii tehnice, comerciale, generale).

Scopul analizelor:

- cunoaşterea rentabilităţii produselor în condiţiile unor preţuri de vânzare fixate independent de voinţa unităţii sau fixarea unor preţuri de vânzare care să asigure beneficii pentru toate produsele (mărfurile);
- fixarea de **responsabilităţi** privind cheltuielile în vederea unui **control** eficient.

Calculul costului vizează de fapt, întregul proces care să conducă la determinarea nivelului său şi care poate fi redat prin prisma unei **organigrame a contabilităţii analitice**. O astfel de organigramă, pentru o societate de comerţ care comercializează un singur tip de marfă se poate prezenta:

Analiza				
	Chelt. indirecte			Alte cheltuieli
Chelt. încorporabile în cost	↓			
	Chelt. directe →	Cost de achiziţie	Stoc de mărfuri	Cost complet al mărfurilor vândute

Analizând organigrama, se impun câteva precizări legate de cheltuieli.

Cheltuielile încorporabile în cost reprezintă cheltuielile înregistrate de **contabilitatea generală** şi pe care **contabilitatea de gestiune** le include în costuri.

Între cheltuielile încorporabile în cost şi cele din contabilitatea generală, nu întotdeauna există egalitate. Diferenţa poată să apară datorită:

- neîncorporării în cost a unor elemente cu caracter anormal;
- necesităţii calculaţiei unui cost care să nu fie dependent nici de modul de finanţare, nici de regimul juridic al unităţii;
- încorporării în cost a unor cheltuieli la un alt nivel decât cel real (anumite amortizări, provizioane).

Cheltuielile încorporabile în cost sunt:

- directe (care privesc costul unui anumit produs sau mărfi);
- indirecte (care se referă la costul mai multor produse, mărfuri, activităţi).

Cheltuielile directe sunt **afectate** costului unui produs; cheltuielile indirecte sunt întâi **analizate** şi **repartizate** şi **apoi imputate** costului unui produs.

Problema de bază a contabilităţii de gestiune constă în **tratarea cheltuielilor indirecte**. În acest scop se porneşte de la noţiunea de **centru de analiză**.

Un centru de analiză reprezintă **o diviziune contabilă** în care sunt **grupate** cheltuielile indirecte în vederea imputării lor ulterioare asupra costului produselor. Aceste diviziuni contabile pot fi:

- fictive (administrație, personal, finanțare);
- reale (aprovizionare, distribuție, producție).

Centrele de analiză, regrupează **cheltuieli omogene** motiv pentru care sunt astfel concepute.

Centrele de analiză pot fi:

- operaționale - a căror activitate se poate măsura printr-o unitate fizică;
- de structură, a căror activitate nu se poate măsura printr-o unitate fizică.

  În absența centrului de analiză, de regulă, se recurge la un **coeficient de cheltuieli** calculat, având în vedere o bază de repartizare (administrație, finanțare etc.);
- principale (aprovizionare, producție, desfacere) a căror cheltuieli se impută costului;
- auxiliare - a căror cheltuieli se repartizează altor centre de analiză (personal, clădiri, materiale, servicii transport, centrala electrică, apă etc.).

Tratarea cheltuielilor indirecte parcurge etapele:

a) **repartizarea primară:**

- gruparea cheltuielilor pe centre de analiză;
- prin: **afectare** - dacă pot fi măsurate;
- **repartizare** prin chei de repartizare.

b) **repartizarea secundară:**

- de la centrele auxiliare la cele principale.

În urma acestor repartizări, centrele principale colectează toate cheltuielile, directe și indirecte care formează costul produselor.

De regulă centrele de analiză sunt concepute și ca centre de **responsabilitate** fiind centre de costuri.

Dacă unui centru de costuri i se poate asocia și venitul corespunzător, devine **centru de profit** și se poate întocmi un cont de **rezultate elementare**.

În vederea calculării rezultatului, contabilitatea de gestiune trebuie să preia din contabilitatea generală cheltuielile, veniturile și stocurile.

În acest sens se utilizează conturile clasei 9 de gestiune internă.

Preluarea din contabilitatea generală se poate face fie prin conturile "Decontări interne privind cheltuielile, producția obținută", fie prin conturile de reflectare.

Calculaţia presupune:

- conturi pentru evidenţierea centrelor de analiză sau activităţilor, de bază, auxiliare, generale - ca generatoare de cheltuieli;
- conturi de costuri.

Rezultatul global al contabilităţii analitice = suma rezultatelor parţiale - şi în principiu trebuie să fie egal cu rezultatul calculat de contabilitatea generală.

Dacă apar diferenţe, acestea sunt determinate de elementele incluse sau nu în cost, fie la acelaşi nivel ca şi cel din contabilitatea generală fie la unul diferit.

Reluând datele din contabilitatea financiară şi presupunând că întreprinderea are în subordine două unităţi operative "X" şi "Y" şi un sector administrativ care au efectuat următoarele cheltuieli:

	Unitatea "X"	Unitatea "Y"	Sector administrativ
• costul de achiziţie al mărfurilor vândute	4.000.000	1.950.000	–
• cheltuieli privind materialele consumabile	100.000	25.000	25.000
• cheltuieli cu obiecte de inventar	180.000	20.000	80.000
• cheltuieli cu serviciile executate de terţi	400.000	175.000	32.000
• salarii datorate personalului	700.000	300.000	550.000
• contribuţia unităţii la asigurări sociale	175.000	75.000	137.500
• contribuţia unităţii la fondul de şomaj	35.000	15.000	27.500
• amortizarea mijloacelor fixe	90.000	20.000	50.000
• provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	150.000	–	–
Total	5.830.000	2.580.000	902.000

Înregistrările în contabilitatea de gestiune internă vor fi (conţinutul şi funcţia conturilor s-au tratat la capitolul 5):

1) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu marfa se poate face cu ajutorul contului 921 "Cheltuielile activităţii de bază" sau 925 "Cheltuieli de circulaţie".

921 "Cheltuielile activităţii de bază/analitic"	=	901 "Decontări interne privind cheltuielile/ "	5.950.000
• unitate "X"		analitic /	4.000.000
• unitate "Y"		marfă	1.950.000

2) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu materialele consumabile:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic/mater. consumabile"	150.000
921 "Cheltuielile activității de bază"		125.000
• unitate "X" 100.000		
• unitate "Y" 25.000		
924 "CGU"		25.000

3) Înregistrarea cheltuielilor cu obiecte de inventar:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile/ analitic OI"	280.000
921 "Cheltuielile activității de bază"		200.000
• unitate "X" 180.000		
• unitate "Y" 20.000		
924 "CGU"		80.000

4) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu serviciile prestate de terți:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile/ servicii prestate de terți"	607.000
921 "Cheltuielile activității de bază"		575.000
• unitate "X" 400.000		
• unitate "Y" 175.000		
924 "CGU"		32.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu salariile:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic / salarii"	1.550.000
921 "Cheltuielile activității de bază"		1.000.000
• unitate"X" 700.000		
• unitate"Y" 300.000		
924 "CGU"		550.000

6) Înregistrarea CAS reflectat:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic CAS"	387.500
921 "Cheltuielile activității de bază"		250.000
• unitate "X" 175.000		
• unitate "Y" 75.000		
924 "CGU"		137.500

7) Înregistrarea contribuției la protecție socială reflectată:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic fond șomaj"	77.500
921 "Cheltuielile activității de bază"		50.000
• unitate "X" 35.000		
• unitate "Y" 15.000		
924 "CGU"		27.500

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

8) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu amortizarea imobilizărilor:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic amortizarea"	160.000
921 "Cheltuielile activităţii de bază"		110.000
• unitate "X" 90.000		
• unitate "Y" 20.000		
924 "CGU"		50.000

9) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu provizioanele:

921 "Cheltuielile activităţii de bază"	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic provizioane"	150.000
• unitate "X" 150.000		

10) Repartizarea cheltuielilor generale ale unităţii asupra activităţii de bază (în funcţie de salariile personalului celor două unităţi)

$$K_{CGU} = \frac{T\Sigma D \text{ ct CGU}}{\text{Total salarii}} = \frac{902.000}{700.000 + 300.000} = 0,902$$

CGU aferente unităţii X 0,902 x 700.000	= 631.400
CGU aferente unităţii Y 0,902 x 300.000	= 270.600
Total	902.000 lei

921 "CAB" /	= 924 "CGU"	902.000
• unitate "X"		631.400
• unitate "Y"		270.600

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

11) Înregistrarea decontării costului complet al mărfurilor vândute

902 "Decontări interne privind mărfurile vândute"	=	921 "CAB" /	9.312.000
		• unitate "X"	6.461.400
		• unitate "Y"	2.850.600

12) Înregistrarea costului complet al mărfurilor vândute prin cele două unităţi

931 Cost mărfuri vândute/	=	902 "Decontări interne privind mărfurile vândute"	9.312.000
• unitate "X"			6.461.400
• unitate "Y"			2.850.600

13) Închiderea contului de decontări interne privind cheltuielile

901 "Decontări interne privind cheltuielile"	=	931 "Cost marfă vândută"	9.312.000

În conturi situaţia se prezintă astfel:

D	921 "CAB"		C
1)	5.950.000	11)	9.312.000
2)	125.000		
3)	200.000		
4)	575.000		
5)	1.000.000		
6)	250.000		
7)	50.000		
8)	110.000		
9)	150.000		
10)	902.000		
RD	9.312.000	RC	9.312.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	921 "CAB"/ unitate X		C
1)	4.000.000	11)	6.461.400
2)	100.000		
3)	180.000		
4)	400.000		
5)	700.000		
6)	175.000		
7)	35.000		
8)	90.000		
9)	150.000		
10)	631.400		
RD	6.461.400	RC	6.461.400

D	921 "CAB"/ unitate Y		C
1)	1.950.000	11)	2.850.600
2)	25.000		
3)	20.000		
4)	175.000		
5)	300.000		
6)	75.000		
7)	15.000		
8)	20.000		
10)	270.600		
RD	2.850.600	RC	2.850.600

D	901 "Decontări interne privind cheltuielile"		C
13)	9.312.000	1)	5.950.000
		2)	150.000
		3)	280.000
		4)	607.000
		5)	1.550.000
		6)	387.500
		7)	77.500
		8)	160.000
		9)	150.000
RD	9.312.000	RC	9.312.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	924 "CGU"		C
2)	25.000	10)	902.000
3)	80.000		
4)	32.000		
5)	550.000		
6)	137.500		
7)	27.500		
8)	50.000		
RD	902.000	RC	902.000

D	902 "Decontări interne privitoare la marfa vândută"		C
11)	9.312.000	12)	9.312.000

D	931 "Cost marfă vândută"		C
12)	9.312.000	13)	9.312.000

Costul complet al mărfurilor vândute de 9.312.000 lei (din care prin unitatea "X" - 6.461.400 lei şi prin unitatea "Y" - 2.850.600 lei) coincide cu cel înregistrat în contabilitatea financiară prin intermediul contului 121 "Profit şi pierdere" (cheltuieli privind mărfurile 5.150.000 lei, cheltuieli cu materiale de 150.000 lei, servicii prestate de terţi 607.000 lei, cheltuieli cu personalul 2.015.000 lei şi cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele 310.000 lei).

Cunoscând venitul din vânzarea mărfurilor prin fiecare unitate se poate determina rezultatul din exploatare şi respectiv eficienţa activităţii desfăşurate pe unităţi operative.

Partea a doua - Teste grilă şi întrebări

Teste grilă

1. Cheltuielile cu marfa semnifică:
   a) costul de achiziţie al mărfurilor aprovizionate;
   b) costul de achiziţie al mărfurilor rămase în stoc;
   c) costul de achiziţie al mărfurilor vândute;
   d) costul de achiziţie al mărfurilor cumpărate şi rămase în stoc.

2. Dispuneţi de următoarele informaţii:

- marfă în stoc 5.000 bucăţi la cost de achiziţie 160 lei/bucată;
- aprovizionări de marfă:
  - ⇒ 1.000 bucăţi la cost de achiziţie 170 lei/bucată;
  - ⇒ 4.000 bucăţi la cost de achiziţie 180 lei/bucată;
- marfă vândută 7.000 bucăţi, preţ de vânzare 250 lei/bucată. Marja brută aferentă vânzărilor este:
  a) 540.000 lei;
  b) 567.000 lei;
  c) 580.000 lei;
  d) 600.000 lei.

3. Indicaţi formula contabilă corectă care indică achitarea salariului în natură:

a) 421 = 5311
b) 421 = 5121
c) 421 = 5314
d) 421 = 707

4. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

%	=	411	5.900.000
5121			5.841.000
707			50.000
4427			9.000

a) încasarea creanţelor de la clienţi;
b) încasarea creanţelor clienţi şi acordarea unei reduceri ulterioare facturării;
c) o pierdere suportată de client;
d) reducerea cifrei de afaceri.

5. Care dintre formulele contabile enumerate nu este în concordanţă cu explicaţia dată:

a) 772 = 1514 250.000 Anularea unui provizion.
b) 635 = 4427 250.000 Înregistrarea unei taxe la salariile achitate în natură.
c) 5121 = 761 250.000 Primirea unui dividend.
d) 667 = 411 250.000 Acordarea unui scont clienţilor.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6. Indicaţi formula contabilă corectă privind cheltuielile de transport efectuate în nume propriu, dar în contul clientului şi refacturate acestuia:

a) 624 = 401 150.000
b) 411 = 624 150.000
c) 371 = 401 150.000
d) 411 = 401 150.000

7. Dispuneţi de următoarele informaţii: venituri totale 2.000.000 lei, din care venituri din dividende 1.000.000 lei; cheltuieli totale 1.500.000 lei din care penalităţi achitate 100.000 lei; impozitul pe profit este:

a) 250.000 lei
b) 228.000 lei
c) 190.000 lei
d) zero.

8. Sunt deductibile fiscal:

a) provizioanele pentru deprecierea bunurilor;
b) perisabilităţile;
c) provizioanele pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii;
d) provizioanele pentru risc valutar.

9. Se constituie provizioane pentru:

a) diferenţa netă nefavorabilă la datoriile şi creanţele în valută la închiderea exerciţiului;
b) diferenţele nefavorabile la plata datoriilor în valută;
c) diferenţele nefavorabile la încasarea creanţelor în valută;
d) diferenţele nefavorabile la disponibilul păstrat în valută.

10. Impozitul pe profit se aplică la:

a) profitul contabil;
b) profitul fiscal;
c) profitul fiscal după acoperirea pierderilor fiscale din anii precedenţi;
d) profitul net.

11. Cheltuielile excepţionale sunt determinate:

a) de o activitate care iese din normalitate;
b) de o activitate planificată;
c) de o operaţie bancară;
d) de o activitate normală.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

12. Profitul impozabil se determină prin relația de calcul:
a) venituri - cheltuieli;
b) activ patrimonial - pasiv patrimonial;
c) venituri - cheltuieli;
d) (rezultat contabil – cheltuieli deductibile fiscal + cheltuieli nedeductibile fiscal) – pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți.

13. Cheltuiala cu obiectele de inventar se determină:
a) la valoarea obiectelor aflate în folosință;
b) la valoarea obiectelor scoase din folosință;
c) la valoarea integrală la darea obiectelor în folosință sau eșalonată în cote egale pe o perioadă de timp determinată;
d) la valoarea dorită de manager.

14. TVA este o cheltuială:
a) pentru bunurile cumpărate scutite de TVA;
b) pentru bunurile și serviciile scutite de TVA la vânzare;
c) pentru taxa deductibilă care depășește prorata;
d) pentru bunurile destinate exportului.

15. Pentru mijloacele fixe concesionate, închiriate sau în locație de gestiune înregistrează cheltuieli cu amortizarea:
a) proprietarul lor;
b) persoana care le folosește;
c) ambii;
d) nici unul.

16. Declarația lunară pentru impozitul pe profit se depune, iar impozitul se varsă:
a) până la sfârșitul lunii de calcul;
b) anticipat;
c) până la data de 25 a lunii următoare celei de calcul;
d) când dispune organul fiscal.

Întrebări

1. Cum se determină costul de achiziție al mărfurilor vândute:

a) în metoda inventarului permanent
   ⇒ la cost de achiziție;
   ⇒ la cost standard;
   ⇒ la preț de vânzare;
   ⇒ la preț de vânzare cu TVA;
b) în metoda inventarului intermitent.

2. Care sunt formele de salarizare în comerț-turism, căror categorii de personal se aplică fiecare formă şi cum se determină salariul cuvenit personalului, în fiecare caz? Exemplificați cifric.

3. Cum trebuie să varieze salariul în funcție de productivitatea muncii?

4. Cum se împarte o sumă imputată datorită unei lipse de mărfuri la inventar într-o gestiune colectivă, între membrii formației de lucru? Exemplificați cifric.

5. Prin ce metode se poate determina amortizarea? Pentru care ați opta în condiții de inflație?

6. Cum se determină amortizarea lineară? Dar degresivă? Dar accelerată? Exemplificați cifric.

7. Cum se determină cheltuielile nedeductibile fiscal?

8. Ce facilități acordă fiscalitatea, în prezent, în determinarea profitului impozabil ?

9. Care sunt momentele de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor şi veniturilor?

10. Ce conturi folosiți pentru a respecta principiul independenței exercițiilor?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, determinați rezultatul net şi regularizați TVA-ul:

a) stoc de marfă "X" la deschiderea exercițiului 10.000 bucăți, cost de achiziție 100 lei/bucată, cost standard 102 lei/bucată;
b) aprovizionarea cu marfă, factura cuprinzând marfă "X" 5.000 bucăți, preț de cumpărare 90 lei/bucată, cheltuieli de transport 50.000 lei, TVA 18%;
c) vânzare de marfă, factura cuprinzând:
   - marfă "X" 12.000 bucăți, preț de vânzare 150 lei/bucată;
   - bonificație 1%;
   - scont 2%;
   - TVA 18%;

d) înregistrarea salariilor datorate personalului 200.000 lei, CAS 25%, ajutor şomaj 5%;
e) încasarea dobânzii la disponibilul din bancă 40.000 lei;
f) efectuarea unor cheltuieli de protocol 100.000 lei, TVA 18%;
g) la închiderea exercițiului cu ocazia inventarierii se constată în stoc 3.010 bucăți marfă.

Aplicația nr. 2

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, determinați rezultatul net şi regularizați TVA-ul:

a) facturarea unui serviciu la extern în valoare de 2.000$ la un curs de 4.000 lei/$;
b) înregistrarea salariilor cuvenite personalului permanent 2.000.000 lei şi colaborator 800.000 lei; CAS 25%, ajutor de şomaj 5%;
c) achitarea la începutul exercițiului curent a contravalorii abonamentelor la publicații de specialitate 250.000 lei, pentru două exerciții financiare;
d) încasarea de la extern a 1.000$ înainte de scadență, motiv pentru care se facturează un scont de 1% (cursul 4.200 lei/$ la încasare);
e) înregistrarea dobânzilor la disponibilul din bancă (ce urmează a se încasa) 100.000 lei;
f) la închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii mărfurilor, se constată în stoc 5.000 de bucăți marfă "X" la un cost de achiziție de 160 lei/bucată (stoc scriptic 4.900 bucăți). În cursul exercițiului nu au avut loc intrări de marfă "X";
g) cursul dolarului la închiderea exercițiului 4.250 lei/$.

Aplicația nr. 3

Reflectați în contabilitate următoarele operații economico-financiare, închideți exercițiul şi calculați **rezultatul net**:

stoc de marfă la deschiderea exercițiului 5.000 bucăți, cost de achiziție 80 lei/bucată;

a) aprovizionare cu mărfuri 3.000 bucăți, preț de cumpărare 75 lei/bucată, bonificație 4%, ambalaje 300 bucăți x 40 lei/bucată, cheltuieli de transport 84.000 lei, TVA 18%;
b) încasarea unui avans în sumă de 295.000 lei cuprinzând şi TVA, vânzarea în contul avansului a 7.000 bucăți marfă (prețul de vânzare se calculează cu o marjă brută de 25%, TVA 18%), descărcarea gestiunii pentru marfa vândută;

c) subvenția de primit de la stat 1,5 milioane lei, încasarea ei, achiziționarea unui mijloc fix la preț de cumpărare 1.200.000 lei, cheltuieli montare 50.000 lei achitate în numerar, TVA 18%, amortizabil în 5 ani, înregistrarea amortizării în primul an;
d) înregistrarea și achitarea unei dobânzi la credite bancare 500.000 lei;
e) anularea unui provizion pentru risc valutar 80.000 lei;
f) înregistrarea facturii primite de la terți pentru chiria spațiilor comerciale 2.400.000 lei, TVA 18% pentru trei exerciții financiare;
g) înregistrarea și achitarea unei penalități de 200.000 lei pentru achitarea cu întârziere a datoriilor fiscale.

Aplicația nr. 4

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, calculați rezultatul net și regularizați TVA:

Stoc inițial marfă "X" 15.000 bucăți la cost de achiziție 100 lei/bucată;

a) achitarea unui avans furnizorilor pentru aprovizionarea cu marfă în sumă de 295.000 lei cuprinzând și TVA, aprovizionarea cu mărfuri în contul avansului, factura cuprinzând; marfa "X" 10.000 bucăți, preț de cumpărare 90 lei/bucată, cheltuieli de transport 200.000 lei, TVA 18%;
b) vânzare de mărfuri 20.000 bucăți, preț de vânzare 180 lei/bucată, TVA 18%. Acordarea ulterioară a unei remize de cantitate 1%;
c) se înregistrează servicii efectuate de terți 200.000 lei, TVA 18%;
d) încasarea unui dividend 150.000 lei;
e) acordarea în numerar a unei donații 200.000 lei.

Aplicația nr. 5

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, calculați rezultatul net și regularizați TVA.

a) stoc inițial marfă "X" 20.000 bucăți, cost de achiziție 300 lei/bucată;
b) aprovizionare cu mărfuri 11.000 bucăți, preț de cumpărare 280 lei/bucată în condiția loco unitate primitoare, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de marfă datorată delegatului propriu de 1.000 bucăți. La plata datoriei înainte de scadență se primește un scont de 2%.
c) vânzare de mărfuri 15.000 bucăți, preț de vânzare 400 lei/bucată, TVA 18%;
d) se înregistrează salariile datorate personalului 300.000 lei, CAS 25%, ajutor șomaj 5%;

e) se achită datoria unui furnizor extern de 1.000 $, cursul dolarului la facturare 4.500 lei/$ iar la plată 4.520 lei/$;
f) se achită o despăgubire în numerar 140.000 lei.

Aplicația nr. 6

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, calculați rezultatul net și regularizați TVA:

stoc inițial marfă "X" 20.000 bucăți, preț de vânzare 300 lei/bucată, marja brută 30%;

a) aprovizionare cu mărfuri 11.000 bucăți, preț de cumpărare 220 lei/bucată în condiția loco unitate primitoare, TVA 18%, marja brută 25%. La recepție se constată o lipsă de marfă datorată furnizorului de 1.000 bucăți. La plata datoriei înainte de scadență se primește un scont de 2%.
b) vânzare de mărfuri 15.000 bucăți, (preț de vânzare calculat prin procedeul LIFO), TVA 18%;
c) se înregistrează salariile datorate personalului 300.000 lei, CAS 25%, ajutor șomaj 5%;
d) se achită dobânda la un credit bancar, pentru două exerciții, în sumă de 200.000 lei;
e) se achită o penalitate în numerar 140.000 lei.

Aplicația nr. 7

Reflectați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, regularizați TVA, închideți exercițiul și calculați **rezultatul net**:

a) facturarea către terți a unui serviciu în sumă de 3.000.000 lei, TVA 18%; acordarea unui scont de 4% la încasarea creanțelor înainte de scadență;
b) înregistrarea salariilor datorate personalului 1.000.000 lei, din care 200.000 lei pentru colaboratori și a unui concediu medical - primele 10 zile 80.000 lei, următoarele zile 120.000 lei; CAS 25%, ajutor șomaj 5%;
c) vânzarea unui mijloc fix: preț de vânzare 300.000 lei, TVA 18%, valoare de intrare 400.000 lei, amortizare înregistrată 125.000 lei;
d) înregistrarea și achitarea în numerar a unei penalități de 100.000 lei;
e) încasarea chiriei pentru spațiile comerciale pe trei exerciții 3.600.000 lei, TVA 18%;
f) anularea unui provizion pentru risc valutar 70.000 lei.

Aplicația nr. 8

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, calculați rezultatul net și regularizați TVA:

stoc inițial marfă "X" 10.000 bucăți, cost de achiziție 150 lei/bucată;

a) aprovizionare cu marfă "X" 10.000 bucăți x 140 lei/bucată, cheltuieli de transport 220.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 1.000 bucăți acceptat în gestiune;
b) vânzare de mărfuri 15.000 bucăți, preț de vânzare 200 lei/bucată, TVA 18%. La încasarea creanței înainte de scadență se cedează un scont de 2%;
c) se înregistrează factura pentru chiria spațiilor comerciale, aferentă unui număr de cinci exerciții financiare, de 500.000 lei, TVA 18%;
d) se încasează dobânda la disponibilul în bancă, 50.000 lei;
e) se încasează o penalitate 100.000 lei
f) la inventarierea mărfurilor la închiderea exercițiului se constată în stoc 5.800 bucăți (marfa admite perisabilități 1%).

Aplicația nr. 9

Reflectați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, regularizați TVA, închideți exercițiul și calculați rezultatul net:

stoc de marfă la deschiderea exercițiului 5.000 bucăți, cost de achiziție 85 lei/bucată;

a) aprovizionare cu mărfuri factura cuprinzând 4.500 bucăți, preț de cumpărare 80 lei/bucată , cheltuieli de transport 45.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de 500 bucăți marfă datorată delegatului propriu (marja brută 25%);
b) vânzare de mărfuri 7.000 bucăți, preț de vânzare 150 lei/bucată, TVA 18%;
c) încasarea unui dividend de la o persoană terță 300.000 lei;
d) facturarea unui serviciu la extern: preț de vânzare 1.000 $, cursul 5.000 lei/$; încasarea înainte de scadență a sumei de 400 $ la un curs de 5.050 lei/$ și acordarea unui scont de 1%;
e) se primește factura pentru chiria spațiilor comerciale în sumă de 600.000 lei, TVA 18%, fiind aferentă unui număr de două exerciții financiare.

BCU IAȘI UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 10

Partea 1 - DOCUMENTE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE FINANCIAR-CONTABILĂ

Ca toate limbajele, contabilitatea este o formă destinată să vehiculeze o substanţă. Rolul său constă în gruparea, consemnarea, combinarea informaţiilor necesare într-o manieră utilizabilă.

Aceste informaţii se introduc în contabilitate, în trei momente:

a) observarea faptelor zi de zi şi înregistrarea lor cronologică şi sistematică;
b) noua observare, periodică a faptelor; corectarea şi punerea la zi a inventarului;
c) evaluarea periodică a faptelor care nu se pretează unei observări continue şi directe; corectarea în contul de rezultate şi bilanţ.

Tratarea informaţiei este periodică şi cunoaşte mai multe etape:

a. - calculul soldurilor care cuprinde la rândul ei două etape:

- **balanţa de verificare** întocmită la sfârşitul fiecărei perioade. Ea reuneşte masa sau totalul soldurilor conturilor, caracterizându-se prin egalitatea total solduri debitoare = total solduri creditoare. Constituie instrumentul de control intern şi reperează erorile contribuind la fiabilitatea partidei duble.
- **munca contabilă a inventarului** efectuată în general, la sfârşitul fiecărui an. Permite corectarea soldurilor conturilor, în urma confruntării cu observaţia reală, prin inventar fizic.

b. - realizarea sintezei informaţiilor în contul de rezultate şi bilanţ, care permit:

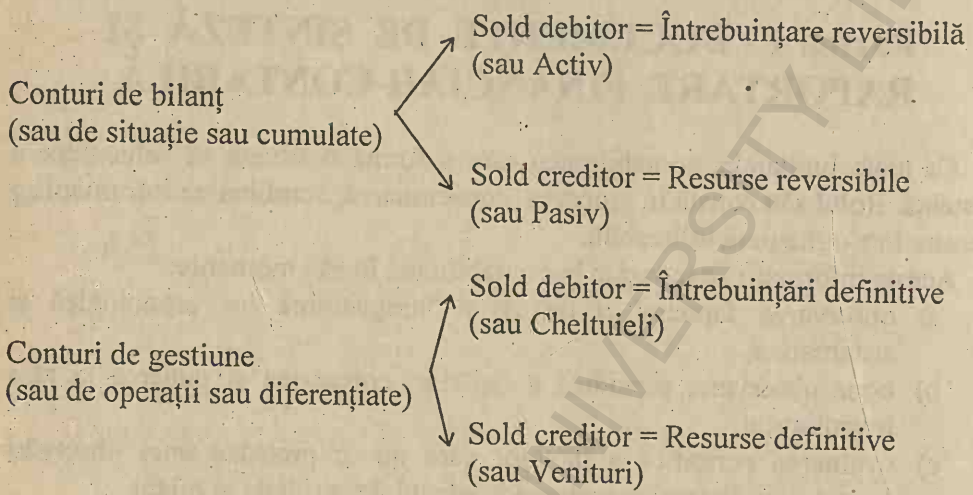
- determinarea rezultatului exerciţiului (prin contul de rezultate şi bilanţ) şi
- stabilirea situaţiei patrimoniale la sfârşitul exerciţiului (cu ajutorul bilanţului).

Tratarea duce la o pierdere a informaţiilor.

Ca efect, nu se reţine decât soldul fiecărui cont.

În plus, conturile care aveau făcută unirea prin dublă înregistrare, în momentul cunoaşterii informaţiei, sunt separate în momentul tratării şi ele pierd memoria traiectoriei urmată de valoare. Balanţa fiind utilizată numai pentru descoperirea erorilor, reţine doar numeroasele extremităţi ale traiectoriilor valorii.

Grila stabilită în momentul cunoaşterii informaţiei, duce în stadiul tratării la o clasificare a patru cazuri:



Schema generală a sintezei

Schema patrimonială la sfârşitul exerciţiului se prezintă prin bilanţ, care confruntă activul cu pasivul. Activul este ansamblul întrebuinţărilor reversibile (soldurile debitoare ale conturilor). Pasivul este ansamblul resurselor reversibile (soldurile creditoare ale conturilor).

Acestea sunt aceleaşi elemente (valori) clasificate din două puncte de vedere, în activ după forma întrebuinţării, în pasiv, după sursa de procurare.

Rezultatul exerciţiului se poate calcula în două moduri:

Solduri debitoare	**Solduri creditoare**
Activ	Pasiv
Cheltuieli	Venituri

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Pentru că se folosesc aceleaşi elemente clasificate din două puncte de vedere diferite, există o egalitate apriorică între totalul resurselor (soldurilor creditoare) şi totalul întrebuinţărilor (soldurilor debitoare). Tehnic, aceasta se poate exprima prin egalitatea soldurilor balanţei:

Total solduri debitoare	=	Total solduri creditoare
sau:		
Total întrebuinţări	=	Total resurse
sau:		
Activ + Cheltuieli	=	Pasiv + Venituri

Rezultă din egalitatea precedentă că:

Activ - Pasiv	=	Venituri - Cheltuieli

Se obţine aceeaşi diferenţă scăzând pasivul din activ sau cheltuielile din venituri.

Deci, acelaşi rezultat se poate calcula în două moduri:

a) sinteza contabilităţii fluxurilor (contabilitatea de gestiune) urmăreşte formula gestiunii:

Rezultat = Venituri - Cheltuieli

b) sinteza contabilităţii stocurilor (conturi de situaţie sau bilanţ) urmăreşte formula bilanţului:

Rezultat = Activ - Pasiv

Rezultatul este unul, când există egalitate între întrebuinţări şi resurse definitive (cheltuieli şi venituri), pe de o parte şi întrebuinţări şi resurse reversibile (activ şi pasiv), pe de altă parte.

10.1. Bilanţul contabil

Bilanţul este un instrument complex, de prezentare a stării, la o anumită dată, a elementelor patrimoniale, în etalon valoric şi a rezultatului financiar final obţinut de unitatea patrimonială.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

El nu este pur contabil, dar are la bază conturile contabile ținute la zi și munca inventarului făcută la închiderea exercițiului și care permite, pe de o parte observarea directă și corectarea conturilor (inventarul fizic) și pe de altă parte evaluările incerte și subiective (deprecieri, riscuri). El se bazează pe dubla egalitate.

Asupra bilanțului există patru concepții:

- juridică;
- financiară;
- economică;
- mixtă.

a) Prin optica juridică, bilanțul este considerat o listă de bunuri și datorii. Pe prim plan apare funcția bilanțului de descriere a situației patrimoniale a unității. Altfel spus, bilanțul este un raport care cunoaște dificultățile ce trebuiesc lichidate.

Activul este prezentat ca o listă de bunuri (drepturi reale), creanțe (drepturi personale) și sume servind la rambursarea datoriilor. Activul indică mărimea sumelor de bani ce se pot obține **prin vânzarea** bunurilor și condițiile în care se pot obține.

Pasivul este prezentat ca o listă de resurse proprii și datorii. Este adevărat că asociaților li se rambursează aceste resurse doar la lichidare, dar până atunci li se achită o parte din profit, sub forma dividendelor.

Pe baza bilanțului creanțierii își cunosc dreptul de gaj asupra bunurilor unității patrimoniale. El arată de asemenea, persoanelor care fac afaceri cu unitatea, limita până la care se pot angaja fără riscuri.

b) Concepția financiară asupra bilanțului.

Activele se ordonează prin rubrici de lichiditate crescândă, conversia în monedă fiind din ce în ce mai rapidă; activ imobilizat, activ realizabil și disponibil.

Pasivele se ordonează prin rubrici de exigibilitate crescândă; durata de punere la dispoziția unității este din ce în ce mai scurtă; resurse permanente, durabile, provizorii.

Interesul acestei clasificări este în măsură să pună în lumină condițiile de echilibru între părțile de sus a bilanțului care se caracterizează prin stabilitate și părțile de jos, animate de o mișcare ciclică.

În ce privește părțile de sus ale bilanțului, este suficient ca masa pasivelor (resurselor) durabile să fie egală cu masa activelor (întrebuințărilor) durabile. Un exces de pasiv durabil constituie o marjă de siguranță denumită fond de rulment.

Pentru a avea o informație utilizabilă în echilibrul de flux, trebuie ca bilanțul să pună în corespondență termenele de lichiditate a tuturor posturilor de activ cu termenele de exigibilitate a tuturor posturilor de pasiv; este o condiție aproape imposibil de îndeplinit în practică.

c) Concepția economică asupra bilanțului

De la bilanț se așteaptă să fie un ghid pentru gestiune, un instrument al tabloului de bord al unității patrimoniale în activitate. Rezultă consecințele asupra criteriului de clasificare a posturilor, de evaluare și a faptelor care cer în principal bilanțului să măsoare rezultatul.

Printre active se disting:

- active permanente concretizate în echipamentul durabil al unității, capacitatea de producție instalată, grație căreia se poate lucra;
- active circulante care sunt prinse în mișcarea ciclică a exploatării și care își schimbă constant forma.

În pasiv apar:

- resurse permanente, formate din capitaluri proprii și datorii pe termen lung;
- datorii din exploatare, reânnointe, datorită formei ce și-o schimbă într-un ciclu.

O asemenea clasificare este o bază pentru a previziona dezvoltarea viitoare a unității.

Aceasta conduce la adoptarea criteriului de evaluare a activelor; valoarea activelor este o capitalizare actuală. Această valoare poate fi superioară valorii venale.

Bilanțul este considerat un raport de activitate; lui i se cere să lumineze deciziile; el este orientat către măsura rezultatului ca și către descrierea situației patrimoniale.

d) Practica mixtă a bilanțului

Deoarece legea interzice practicarea unor bilanțuri din diferite puncte de vedere, rezultă că pentru o unitate dată, la un anume moment, nu se poate întocmi decât un singur bilanț.

Din acest bilanț unic, se extrag toate informațiile de care avem nevoie; de aceea trebuie conciliate diversele concepții asupra bilanțului (ordinea de clasificare a posturilor și criteriile de evaluare).

Se remarcă necesitatea concilierii unor puncte de vedere diferite care apar ca "un compromis" în bilanțul cifrelor. În anumite ipoteze acesta nu este suficient și ca urmare trebuiesc întocmite bilanțuri particulare: bilanț de fondare, de exploatare, lichidare, fuziune etc.

Bilanțul de lichidare (de sfârșit al unității patrimoniale).

Este întocmit în momentul cesionării activității de către unitate sau al lichidării ei. Unitatea trebuie să ramburseze datoriile creanțierilor, să repartizeze banii rămași între asociați, proporțional cu aportul lor.

Bilanțul de lichidare pune față în față sumele obținute prin vânzarea bunurilor cu datoriile avute.

În conjunctura unei stabilități a prețurilor, el traduce de obicei o depreciere de valoare, valoarea venală fiind inferioară valorii necesare unității pentru a-și continua activitatea.

Activele fictive sau tehnice au valoare pentru unitatea în funcțiune, dar o pierd în întregime la lichidarea ei. Este cazul cheltuielilor de înființare neamortizate încă, de creștere a capitalului, de emisiune a obligațiunilor, de achiziționare a imobilizărilor etc.

Se poate întâmpla să se efectueze cheltuieli de revânzare, de multe ori crescute, care diminuează sumele obținute din revânzare (costul demontării, transportului etc.).

În bilanțul de lichidare mai apar pierderile proprii vânzării:

a) când valoarea de utilitate (pentru unitate), este mai mare decât valoarea venală (pentru terți): utilaje foarte specializate, echipamente demodate;

b) înseși condițiile vânzării pot antrena o minusvaloare;

- stocuri de materii prime cu o piață de desfacere îngustă;
- vânzarea bruscă a unor cantități mari de produse sau mărfuri, la lichidarea unei unități de mari dimensiuni.

Bilanțul de lichidare reduce valorile de activ, în timp ce lichidarea dă posibilitatea rambursării datoriilor exigibile.

Bilanțul de exploatare

Este un bilanț periodic, de sfârșit de exercițiu. Este un bilanț normal, legea obligând unitatea care își continuă activitatea să-l întocmească anual, la sfârșitul exercițiului sau trimestrial. Semnifică un bilanț "al sănătății" unității, care respectă principiul permanenței condițiilor de exploatare.

Etapele de închidere a exercițiului sunt:

Întocmirea balanței de verificare înaintea inventarului

a) - efectuarea inventarului fizic și regularizarea diferențelor la inventar;

b) - înregistrarea diferențelor de conversie activ-pasiv;

c) - înregistrarea diferențelor de curs la disponibilul bănesc păstrat în valută;

d) - separarea cheltuielilor și veniturilor în avans pentru exercițiile viitoare de cele ale exercițiului curent;

e) - stabilirea contului de rezultate prin reunirea conturilor de gestiune;
- balanța după inventar sau închidere;
- întocmirea bilanțului.

a) Efectuarea inventarului fizic şi regularizarea diferențelor la inventar

După întocmirea primei balanțe se procedează la efectuarea inventarierii în scopul fundamentării realității bilanțului pe controlul faptic, al integrității patrimoniului. În urma inventarierii se efectuează înregistrări de regularizare care fac să coincidă soldurile conturilor de situație cu existențele reale (vezi capitolul 4).

Inventarierea are şi un al doilea scop, acela de evaluare de bilanț a elementelor patrimoniale. Conform principiului prudenței evaluarea se face alegând valoarea cea mai mică între două valori: de origine (de intrare) şi actuală. Dacă valoarea actuală este mai mare decât valoarea de intrare, plusvaloarea nu se înregistrează în contabilitate. Dacă valoarea actuală este mai mică decât valoarea de intrare, minusvaloarea necesită constituirea unui provizion pentru depreciere (vezi Capitolul 3, paragraful 3.6.).

b) Înregistrarea diferențelor de conversie activ-pasiv

Redarea imaginii fidele a patrimoniului prin bilanț face necesară reflectarea datoriilor şi creanțelor exprimate în devize, la cursul din ultima zi a exercițiului. Pentru aceasta trebuie să se calculeze şi înregistreze diferențele de conversie activ-pasiv, adică diferențele de curs valutar între valoarea de intrare (nominală) a creanțelor şi datoriilor exprimate în devize şi valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercițiului.

Diferențele nefavorabile determinate de scăderea cursului în cazul creanțelor sau creşterea lui în cazul datoriilor se înregistrează în contul 476 "Diferențe de conversie activ". În acelaşi timp se constituie provizioane pentru riscuri, incluzând diferențele reieşite din calcul în cheltuielile de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.

Diferențele favorabile determinate de creşterea cursului în cazul creanțelor sau scăderea lui în cazul datoriilor se înregistrează în contul 477 "Diferențe de conversie pasiv".

La deschiderea exercițiului următor, atât datoriile cât şi creanțele în valută se readuc la valoarea lor nominală.

De exemplu

Presupunem că o societate comercială are la închiderea exercițiului:

* datorii față de furnizori 5.000$, curs la facturare 1.800 lei/$ şi 7.000$, curs la facturare 1.850 lei/$

* creanțe față de clienți de 10.000$, cursul dolarului la facturare 1.750 lei/$.

La 31 decembrie cursul dolarului este de 2.000 lei/$.

Datorii:	5.000$×1.800 lei/$	=	9.000.000 lei
	7.000$×1.850 lei/$	=	12.950.000 lei
Total	12.000$	=	21.950.000 lei
Datorii la cursul din 31 decembrie	12.000$×2.000 lei/$	=	24.000.000 lei
Diferență nefavorabilă		=	2.050.000 lei

* Înregistrarea diferenței de curs

476 "Diferențe de conversie activ"	=	401 "Furnizori"	2.050.000

* Constituirea provizionului pentru diferențe de curs nefavorabile

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=	151 "Provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	2.050.000

Creanțe:	10.000$×1.750 lei/$	=	17.500.000 lei
	10.000$×2.000 lei/$	=	20.000.000 lei
Diferență favorabilă		=	2.500.000 lei

Înregistrarea diferenței de curs

411 "Clienți "	=	477 "Diferențe de conversie pasiv"	2.500.000

c) Înregistrarea diferențelor de curs la disponibilul bănesc

Același principiu referitor la redarea imaginii fidele a patrimoniului prin bilanț face necesară reflectarea disponibilităților bănești în valută, la cursul din 31 decembrie.

Pentru aceasta se procedează la calculul și înregistrarea diferențelor de curs care reprezintă cheltuieli sau venituri financiare, după caz.

De exemplu, în cursul exercițiului, societatea a înregistrat următoarele operațiuni de încasări și plăți știind că la 1 ianuarie a avut în cont la bancă 3.000 $ la un curs de 1.750 lei/$ adică 5.250.000 lei:

- încasarea de la un client a sumei de 8.000 $; curs la facturare 1.820 lei/$, curs la încasare 1.900 lei/$;
- achitarea unei datorii către furnizorii externi, de 4.000 $; curs la data DVI 1.850 lei/$, curs la data plății 1.910 lei/$;
- ridicarea de numerar din bancă, 1.000 $; cursul zilei 1.950 lei/$.

La 31 decembrie cursului dolarului este de 2.000 lei/$.

* Încasarea creanței de la clienți

8.000$×1.820 lei/$	=	14.560.000 lei	curs la facturare
8.000$×1.900 lei/$	=	15.200.000 lei	curs la încasare
Diferență favorabilă de curs	=	640.000 lei	

5124 "Disponibilități în valută "	=	%	15.200.000
		411 "Clienți"	14.560.000
		765 "Venituri din diferențe de curs"	640.000

* Achitarea datoriei către furnizori

4.000$×1.850 lei/$	=	7.400.000 lei	curs la facturare
4.000$×1.910 lei/$	=	7.640.000 lei	curs la plată
Diferență nefavorabilă	=	240.000 lei	

%	=	5124 "Disponibilități în valută "	7.640.000
401 "Furnizori"			7.400.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs "			240.000

* Ridicarea numerarului din bancă

1.000$×1.950 lei/$ = 1.950.000 lei

5181 "Viramente interne"	=	5124 "Disponibilități în valută "	1.950.000

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

* Depunerea numerarului la casierie

5314 "Casa în valută"	=	5181 "Viramente interne"	1.950.000

După efectuarea acestor operații situația în conturi este:

D	5124 "Disponibilități în valută"				C
Si	3.000$×1.750 =	5.250.000		4.000$ →	7.640.000
1.	8.000$ →	15.200.000		1.000$ →	1.950.000
RD	8.000$ →	15.200.000	RC	5.000$ →	9.590.000
Dif. curs		1.140.000			
TΣD	11.000$ →	21.590.000	TΣC	5.000$ →	9.590.000
			SfD	6.000$ →	12.000.000

D	5314 "Casa în valută"				C
Si	1.000$ →	1.950.000			
Dif. curs		50.000			
TΣD	1.000$ →	2.000.000	TΣC	–	–
			SfD	1.000$ →	2.000.000

Calculul diferențelor de curs la disponibilul în valută

Si	3.000$		5.250.000 lei
(RD) Încasări	8.000$		15.200.000 lei
TΣD	11.000$		20.450.000 lei
Plăți	5.000$		9.590.000 lei
Sf	6.000$		10.860.000 lei
Sf la cursul din 31 decembrie	6.000$×2.000lei/$	=	12.000.000 lei
Diferență favorabilă		=	1.140.000 lei

* Înregistrarea diferenței favorabile de curs la disponibilul din bancă

5124 "Disponibil în valută"	=	765 "Venituri din diferențe de curs"	1.140.000

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Calculul diferențelor de curs la disponibilul din casierie

	θ $		θ lei
Si			
Încasări	1.000$		1.950.000 lei
Plăți	–		–
Sf	1.000$		1.950.000 lei
Sf la cursul din 31 decembrie	1.000$×2.000lei/$	=	2.000.000 lei
Diferență curs		=	50.000 lei

5314 "Casa în valută"	=	765 "Venituri din diferențe de curs"	50.000

d) Separarea cheltuielilor şi veniturilor în avans pentru exercițiile viitoare de cele ale exercițiului curent

Principiul independenței exercițiilor financiare necesită delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor şi trecerea lor la rezultatul exercițiului la care se referă.

Acest lucru se poate face în momentul efectuării cheltuielii sau încasării venitului, sau la închiderea exercițiului.

De exemplu, societatea achită la 1 ianuarie exercițiul "n" chiria pentru spațiile comerciale închiriate, pe o perioadă de 3 exerciții, în sumă de 2.400.000 lei.

* Delimitarea în timp a cheltuielii cu chiria, la efectuarea ei:

$$\text{chiria anuală} = \frac{2.400.000}{3 \text{ ani}} = 800.000 \text{ lei /an}$$

%	=	5121 "Disponibil în lei "	2.400.000
612 "Cheltuieli cu chirii"			800.000
471 "Cheltuieli în avans "			1.600.000

* Delimitarea în timp a cheltuielilor cu chiria (la închiderea exercițiului "n").

Achitarea chiriei

612 "Cheltuieli cu chirii"	=	5121 "Disponibil în lei "	2.400.000

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

şi delimitarea în timp a cheltuielii (la sfârşitul exerciţiului "n")

471 "Cheltuieli în avans"	=	612 "Cheltuieli cu chirii"	1.600.000

După aceste operaţii, în contul 612 "Cheltuieli cu chirii" rămâne înregistrată suma de 800.000 lei aferentă exerciţiului curent şi care se va repartiza asupra rezultatului.

În acelaşi mod se poate proceda şi cu veniturile aferente mai multor exerciţii financiare.

Deoarece în contabilitate întâlnim conturi de situaţie şi conturi de mişcare, este necesar ca înainte de a explica metodologia de întocmire a bilanţului să le definim.

Conturile de situaţie au un sold calculat la închiderea exerciţiului, care reprezintă o sumă algebrică ce se va reporta în noua perioadă şi care măsoară situaţia existentă iniţial şi mişcările în cursul perioadei. Deci, măsoară situaţia finală şi se vor regăsi în bilanţ.

Conturile de mişcare (de gestiune) nu au sold de reportat. La începutul fiecărei perioade se deschide un cont total nou, independent de cel al perioadei precedente. Soldul calculat la sfârşitul perioadei este suma algebrică a mişcărilor din cursul perioadei. Un astfel de cont măsoară deci, doar mişcarea în cursul perioadei.

În concluzie, conturile care apar în bilanţ urmăresc evoluţia posturilor de bilanţ, deci a întrebuinţărilor şi resurselor reversibile care trec peste cadrul perioadei curente. Ele măsoară originea trecută a întrebuinţărilor actuale şi destinaţia viitoare a valorilor.

Toate posturile de bilanţ sunt studiate prin metoda conturilor de situaţie. Rezultatul care echilibrează bilanţul este măsurat prin metoda conturilor de mişcare.

După efectuarea înregistrărilor de regularizare ce urmează inventarierii, şi a celor rectificative, se trece la sinteza rezultatului. Conturile de gestiune (de mişcare) sunt soldate, închise. Se întocmeşte a doua balanţă de verificare care prezintă două particularităţi:

a) conturile de gestiune au dispărut prin sinteză în contul de rezultate;
b) cifrele referitoare la conturile de bilanţ au fost deja rectificate.

Transferul soldurilor conturilor în bilanţ nu necesită înregistrări contabile, ci o simplă recopiere. Se abandonează ordinea de lichiditate în activ şi de exigibilitate în pasiv.

În activul bilanţului apar drepturile reale şi creanţele unităţii. Din raţiuni tehnice se mai adaugă cheltuielile de înfiinţare.

În pasiv se înscriu pe de-o parte datoriile iar pe de altă parte situația netă (diferența între activul patrimonial şi datorii) plus provizioanele.

Deci, atunci când patrimoniul este prezentat sub forma egalității:

Activ - Pasiv = Situație netă

aceeaşi egalitate se prezintă, prin bilanț, sub forma:

ACTIV = SITUAȚIA NETĂ + PASIV

Este evident că termenul de pasiv evidențiază aici pasivul patrimonial, adică datoriile.

Fiecărui post îi corespunde o evaluare în monedă legală, furnizată de soldul contului de bilanț corespunzător.

Rubricile activului au în vedere destinația activelor în unitate:

- active imobilizate;
- active circulante;
- conturi de regularizare ("Cheltuieli constatate în avans", "Diferențe de conversie").

În interiorul acestor rubrici clasificarea se face după natură:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Printre activele circulante se află:

- stocuri;
- în curs;
- avansuri achitate în contul comenzilor;
- creanțe;
- valori mobiliare de plasament;
- disponibilități băneşti.

În pasiv rubricile sunt clasificate după origine:

- capitaluri proprii;
- provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
- datorii;
- conturi de regularizare ("Venituri constatate în avans", "Diferențe de conversie").

În interior rubricile se clasifică după natură:

- capital;
- prime de capital;

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- diferențe din reevaluare;
- rezerve;
- subvenții pentru investiții.

Alcătuirea și înscrierea posturilor de bilanț se face pe baza balanței de verificare, cele mai multe prin însumarea soldurilor conturilor sintetice care se referă la elemente similare, ca de exemplu postul "Mărfuri" care cumulează soldurile tuturor conturilor privind mărfurile, indiferent de locul gestionării lor (depozite, magazine) și de eventuala situație specifică la data întocmirii bilanțului (mărfuri la terți, în curs de aprovizionare etc.).

Alte posturi se obțin prin scăderea soldurilor unor conturi rectificative (ca de exemplu amortismente și provizioane pentru depreciere) din soldurile corespunzătoare elementelor corectate.

În pasiv apar două prezentări diferite :

- înaintea repartizării profitului;
- după repartizarea profitului.

Prima pune în evidență rezultatul exercițiului rânduit printre capitalurile proprii și pentru care adunarea generală va decide utilizarea.

A doua pune în evidență situația netă după afectarea lui: distribuire, rezerve, report la nou.

Situația patrimoniului prezentată prin bilanț apare în două momente: la sfârșitul exercițiului precedent și curent, permițând o analiză în dinamică.

10.2. Contul de rezultate

Contul de rezultate evaluează rezultatul global al unității patrimoniale. El nu are exclusivitate pentru că și bilanțul evaluează rezultatul, dar printre alte informații și după o intervenție diferită de cea a contului de rezultate.

Rezultatul exercițiului este teoretic egal atât cu diferența dintre venituri și cheltuieli cât și cu variația capitalurilor proprii între începutul și sfârșitul exercițiului.

Contul de rezultate este sinteza contabilității de flux și are caracter dinamic. În acest sens soldul conturilor de gestiune înregistrează mișcările de valori între patrimoniu și exterior, în timpul perioadei.

Contul de rezultate măsoară rezultatul prin confruntarea cheltuielilor cu veniturile.

Rezultatul este suma algebrică a cheltuielilor și veniturilor și nu a încasărilor și plăților.

Rezultatul contabil se determină prin formula de gestiune:

Venituri - Cheltuieli = Rezultat

Rezultatul fiscal se calculează prin scăderea din rezultatul contabil a cheltuielilor deductibile fiscal (dividende primite de la o altă persoană juridică română, reportarea cheltuielilor cu dobânzile rămase nedeductibile în anii anteriori, sume utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul impozabil până ce acesta atinge o cincime din capitalul social, provizioanele reglementate prin lege) **şi adăugarea cheltuielilor nedeductibile fiscal** (menţionate la capitolul 9).

Din acest calcul poate rezulta profitul impozabil înainte de reportarea pierderii din anii precedenţi sau pierderea netă.

Din profitul impozabil astfel determinat se scade eventuala pierdere din anii precedenţi şi se obţine profitul impozabil al exerciţiului curent. Conform Ordonanţei 70/94, acesta se calculează lunar, cumulat de la 1 ianuarie până la sfârşitul perioadei de calcul.

În timp ce descrierea situaţiei patrimoniale se face prin bilanţ, la un moment dat (momentul închiderii exerciţiului) rezultatul se raportează la întregul exerciţiu financiar, care durează un an.

Contul de rezultate explică rezultatul făcând analiza cheltuielilor şi veniturilor care l-au determinat. În bilanţ el apare prin consecinţele patrimoniale.

Pentru determinarea rezultatului se utilizează contabilitatea analitică completă care măsoară toate costurile individuale, toate veniturile individuale şi în consecinţă, rezultatele analitice; rezultatul se poate determina pe produs, pe fază a procesului de producţie, pe comandă, pe loc de muncă, pe activitate sau pe subunitate.

Rezultatul global al întreprinderii este agregatul tuturor rezultatelor analitice.

Se poate realiza o contabilitate analitică pe mari funcţii (aprovizionare, producţie, desfacere, finanţe etc.), sau se poate utiliza şi o soluţie mai simplă: cheltuielile şi veniturile se pot clasifica după natură fără a se ţine seama de destinaţia sau originea lor. În acest fel se evită dificultăţile de imputaţie. Astfel, contul de rezultate măsoară rezultatul de manieră pur aritmetică şi fără să-i explice cauzele.

Deci, pentru a avea o explicaţie a rezultatului, trebuie urmărit fluxul valorilor în interiorul patrimoniului şi ţinută o contabilitate analitică bazată pe clasificarea cheltuielilor după destinaţie şi a veniturilor după origine şi care să obţină rezultatul global prin agregarea rezultatelor parţiale.

Rezultă că: bilanțul pune rezultatul în relație cu structura patrimonială, iar contul de rezultate în relație cu operațiile dintre întreprindere și terți, care determină intrări și ieșiri în și din patrimoniu (optica fluxurilor).

În cursul exercițiului, elementele contului de rezultate sunt dispersate în conturi diferite.

Balanțele lunare dau o primă aproximație rezultatului pentru că ele stabilesc un tablou al soldurilor debitoare și creditoare, separat pentru conturile de bilanț și separat pentru cele de gestiune.

La sfârșitul exercițiului urmează regularizările:

- stabilirea cheltuielilor și veniturilor care privesc exercițiul;
- evaluarea deprecierilor înregistrate prin amortismente și provizioane;
- observarea variației stocurilor la întreprinderile care aplică metoda inventarului intermitent.

La sfârșitul exercițiului se asamblează într-un cont unic componentele corectate, care au fost dispersate în conturi multiple.

Pentru a opera transferul informațiilor dintr-un cont în altul se utilizează procedeul clasic al viramentului care constă în dubla înscriere a aceleiași sume și de sens contrar:

- odată pentru a solda contul de gestiune;
- a doua oară pentru a transfera suma cheltuielilor și veniturilor în contul de rezultate.

Conform planului contabil se disting patru niveluri de cheltuieli și trei de venituri:

1. Cheltuieli și venituri din exploatare, din a căror confruntare apare Rezultatul exploatării.
2. Cheltuieli și venituri financiare din confruntarea cărora apare Rezultatul din operații financiare.
3. Cheltuieli și venituri excepționale care prin confruntare determină Rezultatul excepțional.
4. În sfârșit, alături de cheltuieli apare și impozitul pe profit.
5. Rezultatul se poate măsura pe paliere succesive:
   a) Rezultatul exploatării înaintea cheltuielilor financiare, conține elemente de nivel (1) și (4);
   b) Rezultatul curent conține elemente de nivel (1), (2) și (4);
   c) Rezultatul excepțional, numai elemente de nivel (3);
   d) Rezultatul net (profit sau pierdere), elemente de nivel (1), (2), (3) și (4).

BCU IAȘI

Precizări asupra elementelor contului de rezultate

- Cheltuielile sunt înregistrate în afara taxelor recuperabile şi a veniturilor, în principiu, în afara taxelor colectate.
- În cursul exerciţiului pot interveni reduceri de cheltuieli sau venituri: reduceri de preţ, restituiri de mărfuri de către clienţi etc.

În virtutea principiului non-compensaţiei, se separă o cheltuială, un venit sau diminuarea lor. Dar în momentul sintezei se regrupează, apărând în calitate de cheltuieli nete sau venituri nete (diminuate cu reducerile lor).

- Se face o distincţie netă între cheltuieli şi plăţi, venituri şi încasări, elementele rezultatului fiind cheltuieli şi venituri.

Totuşi în contul de rezultate se înregistrează două feluri de cheltuieli:

- cele mai apropiate de plăţi;
- cheltuieli rezultate din calcule, mai puţin apropiate de plăţi; amortismente şi provizioane, care nu se măsoară imediat, ci se estimează la închiderea exerciţiului.

Pentru o comparare imediată şi facilă cheltuielile şi veniturile apar în contul de rezultate în două coloane: cifre pentru exerciţiul curent şi pentru cel precedent.

În România contul de rezultate ia forma unui cont, iar în alte ţări, a unei liste.

Pentru a exemplifica modul de întocmire a bilanţului contabil şi a contului "Profit şi pierdere" la închiderea exerciţiului financiar, presupunem că situaţia în conturi după operaţiile curente efectuate în luna decembrie este cea redată prin balanţa de verificare din anexa 10.1.

În continuare se efectuează operaţiile premergătoare întocmirii bilanţului: regularizarea diferenţelor la inventar, constituirea provizioanelor, evaluarea creanţelor, obligaţiilor şi a disponibilului bănesc în valută, la cursul din 31 decembrie. Pentru aceasta presupunem că:

1) În urma inventarierii stocurilor, creanţelor şi angajamentelor au rezultat:

* un plus de materiale consumabile la valoare venală de 20.114 lei;
* un minus de obiecte de inventar pentru care se cunoaşte: costul de achiziţie al obiectelor lipsă 35.160 lei, valoarea lor actuală (venală) 52.500 lei.

Valoarea actuală a bunurilor este mai mare decât cea de intrare şi ca urmare plusvaloarea nu se înregistrează în contabilitate.

2) Obligațiile exprimate în valută sunt următoarele la 31 decembrie:

5.400 $ × 1.575 lei/$	=	8.505.000 lei
21.070 $ × 1.850 lei/$	=	38.979.500 lei
3.200 DM × 1.375 lei/DM	=	4.400.000 lei
5.250 şil. austr. × 194 lei/şil.	=	1.018.500 lei
Total obligații	=	52.903.000 lei

Înregistrarea este făcută la cursul valutei de la data facturării. La 31 decembrie presupunem cursul valutelor de: 2.010 lei/$, 1.500 lei/DM, 205 lei/şiling austriac.

3) Creanțele față de furnizorii debitori, exprimate în valută sunt următoarele la 31 decembrie:

32.500 $ × 1.750 lei/$ = 56.875.000 lei

4) Operațiile efectuate cu disponibilul bănesc în valută au fost în decembrie următoarele:

a) La bănci în România

* Si $ 1 dec.	987,9 $× 1.975 lei/$	=	1.951.103 lei
Încasări	–	=	–
Plăți	–	=	–
Sf	987,9 $	=	1.951.103 lei
Sf la curs 31 decembrie	987,9 $× 2.010 lei/$	=	1.985.679 lei
Diferență curs favorabilă		=	34.576 lei

* Si DM 1 dec.	52.663,87 DM × 1.395	=	73.466.099 lei
Încasări	60,44 DM	=	86.006 lei
Plăți	52.082,32 DM	=	72.638.553 lei
Sf	641,99 DM	=	913.552 lei
Sf la curs 31 decembrie	641,99 DM × 1.500	=	962.985 lei
Diferență curs favorabilă		=	49.433 lei

1.951.103 lei + 913.552 lei = 2.864.655 lei sold final debitor în balanța din anexa 10.1.

b) La bănci în străinătate, unde contul de disponibil în mărci a funcționat ca un cont de împrumut pe termen scurt şi ca urmare are la sfârşitul anului sold creditor (obligație către bancă).

* Si $ 1 dec.	159,48 $ × 1.936 lei/$	=	308.753 lei
Încasări	38.257,31 $	=	75.334.863 lei
Plăți	38.257,31 $	=	75.328.643 lei
Sf	159,48 $	=	314.973 lei
Sf la curs 31 decembrie	159,48 $× 2.010 lei/$	=	320.555 lei
Diferență curs favorabilă		=	5.582 lei

* SiC DM 1 dec.	53.452,17 DM	=	74.565.777,38 lei
Încasări	48.488,58 DM	=	68.417.386,00 lei
Plăți	57.294,63 DM	=	82.445.056,00 lei
SfC la 31 decembrie	– 62.258,22 DM	=	– 88.593.447,38 lei
SfC la curs 31 decembrie	62.258,22 DM × 1.500	=	93.387.330,00 lei
Diferență nefavorabilă		=	4.793.882,62 lei

* SiD şilingi austrieci 1 dec.	138.728,00 şil. austr.	=	27.468.144 lei
Încasări	29.427,68 şil. austr.	=	5.153.398 lei
Plăți	164.427,68 şil. austr.	=	32.474.486 lei
Sf	728 şil. austr.	=	147.056 lei
Sf la curs 31 decembrie	728 şil. austr. × 205	=	149.240 lei
Diferență curs favorabilă		=	2.184 lei

314.973 lei + (–88.593.447,38 lei) + 147.056 lei = 88.131.418,38 lei sold final creditor în balanța din anexa 10.1.

5) În luna decembrie situația numerarului în valută a fost:

* Si $ 1 dec.	5.194,77 $ × 1.985 lei/$	=	10.311.619 lei
Încasări	977 $ × 1.953 lei/$	=	1.908.249 lei
Plăți	–	=	–
Sf	6.171,7 $	=	12.219.968 lei
Sf la curs 31 decembrie	6.171,7 $× 2.010 lei/$	=	12.405.117 lei
Diferență curs favorabilă		=	185.149 lei

6) Cheltuielile cu asigurările de bunuri şi persoane de 121.125 lei şi cu colaboratorii de 500.000 lei, efectuate în luna decembrie a anului curent se referă la exercițiul financiar viitor. Ca urmare, vor trebui regularizate la închiderea exercițiului.

1) * înregistrarea plusului de inventar constatat la gestiunea de materiale consumabile

301 "Materiale consumabile"	=	601 "Cheltuieli cu materiale consumabile"	20.114

* înregistrarea minusului de obiecte de inventar

322 "Uzura obiectelor de inventar"	=	321 "Obiecte de inventar "	35.160

Cheltuiala cu obiecte de inventar s-a înregistrat deja la darea lor în folosință.

* imputarea lipsei de obiecte din inventar

valoarea actuală (preț de imputație)	=	52.500 lei
TVA 18%	=	9.450 lei
Total		61.950 lei

4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=		%	61.950
		758	"Alte venituri din exploatare"	52.500
		4427	"TVA colectată"	9.450

Înregistrarea TVA de plată

4427 "TVA colectată"	=	4423 "TVA de plată"	9.450

2) Exprimarea obligațiilor în valută la cursul de la 31 decembrie

5.400 $ + 21.070 $ = 26.470 $

26.470 $ × 2.010 lei/$	=	53.204.700 lei
3.200 DM × 1.500 lei/DM	=	4.800.000 lei
5.250 şil.austr. × 205 lei/şil.	=	1.076.250 lei
Total obligații la cursul de la 31 decembrie	=	59.080.950 lei
Total obligații la cursul de la facturare	=	52.903.000 lei
Diferență de conversie nefavorabilă (de activ)		6.177.950 lei

BCU / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

* înregistrarea diferenței de conversie

476 "Diferențe de conversie activ"	=	401 "Furnizori"	6.177.950

* constituirea provizionului pentru diferențe nefavorabile de curs la obligații furnizori 6.177.950 lei

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1514 "Provizioane pentru riscuri"	6.177.950

3) Exprimarea creanțelor în valută la cursul de la 31 decembrie:

32.500 $ × 2.010 lei/$	=	65.325.000 lei
Creanțe la cursul de la plata avansurilor	=	56.875.000 lei
Diferență de conversie pasiv		8.450.000 lei

409 "Furnizori - debitori "	=	477 "Diferențe de conversie pasiv"	8.450.000

4) Calculul și înregistrarea diferențelor de curs favorabile la disponibilul păstrat în bănci:

* în România

34.576 lei + 49.433 lei = 84.009 lei

5124/"Disponibil în valută în România"	=	765 "Venituri financiare din diferențe curs"	84.009

* în străinătate

5.582 lei + 2.184 lei = 7.766 lei

5124/"Disponibil în valută în străinătate"	=	765 "Venituri financiare din diferențe curs"	7.766

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

* Înregistrarea diferenței nefavorabile la disponibilul în DM

665 "Cheltuieli financiare din diferențe curs"	=	5124/"Disponibil în valută în străinătate"	4.793.882,62

5) Înregistrarea diferențelor de curs favorabile la numerarul în valută:

5314/"Casa în valută"	=	765 "Venituri financiare din diferențe curs"	185.149

6) Separarea cheltuielilor în avans, pentru exercițiul viitor, de cele curente:

471 "Cheltuieli în avans "	=	%	621.125
		613 "Cheltuieli asigurări "	121.125
		612 "Cheltuieli cu colaboratorii"	500.000

În urma acestor înregistrări situația în conturi la nivelul lunii decembrie este:

D	1514 "Provizioane pentru riscuri"	C
	6.177.950	

D	301 "Materiale consumabile "	C
	20.114	

D	321 "Obiecte de inventar"	C
	35.160	

D	322 "Uzura obiectelor de inventar"	C
	35.160	

D	401 "Furnizori"	C
	6.177.950	

D	409 "Furnizori debitori"	C
	8.450.000	

D	4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	C
61.950		

D	4423 "TVA de plată"	C
	9.450	

D	4427 "TVA colectată"	C
9.450	9.450	

D	471 "Cheltuieli în avans"	C
621.125		

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	473 "Sume în curs de clarificare"	C
8.591.842,42	5.856.443	

D	476 "Diferențe de conversie activ"	C
6.177.950		

D	477 "Diferențe de conversie pasiv"	C
	8.450.000	

D	5124/"Disponibil în valută în România"	C
84.009		

D	5124/"Disponibil în valută în străinătate"	C
7.766	4.793.882,62	

D	5314 "Casa în valută"	C
185.149		

D	601 "Cheltuieli cu materiale consumabile "	C
	20.114	
	20.114	

D	613 "Cheltuieli cu asigurări "	C
	121.125	
	121.125	

D	621 "Cheltuieli cu colaboratorii"	C
	500.000	
	500.0000	

D	665 "Cheltuieli financiare din diferențe de curs"	C
	4.793.882,62	4.793.882,62
	5.856.443,00	5.856.443,00
RD	10.650.325,62	RC 10.650.325,62

D	6812 "Cheltuieli cu provizioane"	C
6.177.950	6.177.950	

D	758 "Alte venituri din exploatare "	C
	52.500	52.500

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	765 "Venituri financiare din diferențe de curs"		C
	276.924,00		84.009,00
	8.591.842,42		7.766,00
			185.149,00
			8.591.842,42
RD	8.868.766,42	RC	8.868.766,42

În urma acestor operații se regularizează transferul de cheltuieli în contul 121 "Profit și pierdere":

121 "Profit și pierdere"	=		%	10.330.593,62
		601	"Cheltuieli cu materiale consumabile"	20.114
		613	"Cheltuieli cu asigurări"	121.125
		621	"Cheltuieli cu colaboratorii"	500.000
		665	"Cheltuieli financiare din diferențe de curs"	4.793.882,62
		6812	"Cheltuieli cu provizioane"	6.177.950,00

– Încorporarea veniturilor în profit:

%	=	121 "Profit și pierdere"	329.424
765 "Venituri din diferențe curs"			276.924
758 "Alte venituri din exploatare"			52.500

Deoarece în tot cursul exercițiului diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile, la disponibilul bănesc din bancă și casă s-au înregistrat în contul 473 "Sume în curs de clarificare", este necesar să se transfere Total sume creditoare de 8.591.842,42 lei și Total sume debitoare de 5.856.443 lei ale acestui cont în conturile 765 "Venituri financiare din diferențe de curs" și respectiv 665 "Cheltuieli financiare din diferențe de curs". Se transferă totalul sumelor și nu soldul contului de 2.735.399,42 lei pentru a respecta principiul non-compensării și a nu sărăci contabilitatea de informații:

* transferul diferențelor favorabile:

473 "Sume în curs de clarificare"	=	765 "Venituri din diferențe curs"	8.591.842,42

* transferul diferențelor nefavorabile:

665 "Cheltuieli din diferențe curs"	=	473 "Sume în curs de clarificare"	5.856.443

Se transferă veniturile şi cheltuielile din diferențe de curs asupra rezultatului financiar.

765 "Venituri din diferențe curs"	=	121 "Profit şi pierdere"	8.591.842,42

121 "Profit şi pierdere"	=	665 "Cheltuieli din diferențe curs"	5.856.443,00

Se calculează apoi rezultatul financiar contabil şi fiscal astfel:

1) **Din exploatare**

Venituri			572.216.134
Cheltuieli	601	20.114	
	602	64.000	
	604	2.147.613 ,12	
	605	74.680	
	607	370.174.966 ,2	
	611	156.706	
	612	620.521	
	613	181.686	
	621	1.350.000	
	623	1.202.469	
	625	10.636.635	
	626	2.797.549	
	627	6.198.844	
	628	8.609.722	
	635	43.024	
	641	1.950.000	
	6452	97.500	
	681	240.000	
	6812	6.177.950	
		412.703.751 ,32	412.703.751 ,32
Profit			159.512.382 ,68

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2) **Din operațiuni financiare**

Venituri	20.249.477 ,72	
Cheltuieli	39.472.752 ,62	
Pierdere	– 19.223.274 ,90	– 19.223.274 ,90

3) **Din operațiuni excepționale**

Cheltuieli =	Pierdere	– 2.929.177
	Profit total	137.359.930 ,78
Rezerve 5%	6.867.997	
Rezerve create	6.943.240	
De stornat	75.243	
	Cheltuieli deductibile fiscal (rezerve)	6.867.997
		130.491.933 ,78
	Cheltuieli nedeductibile fiscal (penalități 671)	2.929.177
	Profit impozabil	133.421.110 ,78
	Pierdere reportată	2.527.269 ,40
		130.893.841 ,38
	Impozit pe profit 38%	49.739.660
	Profit net	90.154.181 ,38

Societatea a fost scutită de impozit pe profit până la 30 noiembrie. Pentru această perioadă situația a fost:

Venituri totale	444.267.944 ,30
Cheltuieli totale	365.370.356 ,32
Profit total	78.897.587 ,98
Cheltuieli deductibile (rezerve legale)	3.944.879
	74.952.708 ,98
Cheltuieli nedeductibile (penalități)	1.480.177
	76.432.885 ,98
Pierdere reportată	2.527.269 ,40
Profit impozabil	73.905.616 ,58
Impozit 38%	28.084.134

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Impozit pe profit 1 I - 31 XII	49.739.660 lei
Impozit pe profit (1 I - 30 XI) aferent perioadei de scutire	28.084.134 lei
Impozit datorat	21.655.526 lei

* Se înregistrează impozitul pe profit:

691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441 "Impozit pe profit"	21.655.526

* Se repartizează cheltuiala cu impozitul pe profit asupra rezultatului

121 "Profit şi pierdere"	=	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	21.655.526

* Se stornează fondul de rezervă creat peste limita admisibilă

129 "Repartizarea profitului"	=	1061 "Rezerve legale"	75.243

În urma acestor înregistrări, profitul net contabil este:

Profit contabil	137.359.930 ,78	lei
Impozit pe profit	21.655.526 ,00	lei
Profit de repartizat	115.704.404 ,78	lei

Repartizarea profitului pe destinații

129 "Repartizarea profitului"	=	%	108.836.407 ,78
		112 "Fond de participare la profit"	11.570.440 ,00
		111 "Fond de dezvoltare"	47.265.967 ,78
		457 "Dividende"	50.000.000 ,00

Situația în conturi după calculul impozitului şi repartizarea profitului este:

D	1061 "Rezerve legale "	C
	75.243	

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	111 "Fond de dezvoltare"	C
	47.265.967,78	

D	112 "Fond de participare la profit"	C
	11.570.440	

D	121 "Profit şi pierdere "	C
10.330.593 ,62	329.424	
5.856.443	8.591.842 ,42	
21.655.526		
37.842.562 ,62	8.921.266 ,42	

D	129 "Repartizarea profitului "	C
75.243		
108.836.407 ,78		
108.761.164 ,78		

D	441 "Impozit pe profit"	C
	21.655.526	

D	457 "Dividende "	C
	50.000.000	

D	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	C
21.655.526	21.655.526	

După aceste înregistrări se întocmeşte Balanţa de verificare a doua, după închidere (Anexa 10.2.), iar pe baza ei Bilanţul contabil (Anexa 10.3.) şi contul "Profit şi pierdere" (Anexa 10.4.).

După stabilirea rezultatului, este necesar să se cunoască ce destinaţii i se dă.

Este posibil însă ca rezultatul să nu se repartizeze, ci să se reporteze în exerciţiul următor.

Reportul profitului se face în două cazuri:

a) când după constituirea rezervelor nu se distribuie dividende în cursul exerciţiului, pentru că ele sunt foarte mici;
b) când exerciţiul se încheie cu profit dar întreprinderea nu dispune de lichidităţi care să-i permită acordarea de dividende.

Reportul pierderii se face când nu se doreşte soluţia diminuării capitalului social pentru acoperirea pierderii rămasă în urma folosirii rezervelor. Aceasta semnifică faptul că, provizoriu, pierderea nu este echilibrată decât pe hârtie pentru că se speră la o mai mare bogăţie şi profituri ulterioare.

În exemplul luat în consideraţie s-a presupus că profitul în sumă de 115.704.404,78 lei se repartizează pe baza hotărârii adunării generale a acţionarilor astfel:

fond de rezervă	6.867.997	lei
a) fond de dezvoltare	47.265.967 ,78	lei
b) fond de participare a salariaţilor la profit	11.570.440	lei
c) dividende de plată	50.000.000	lei
Total	115.704.404 ,78	lei

10.3. Anexa la bilanţ

Explică şi completează informaţiile prezentate de bilanţ şi contul de rezultate dar nu le poate substitui. Dă o imagine fidelă a patrimoniului, situaţiei financiare şi rezultatelor întreprinderii.

Cele trei documente de sinteză formează un tot unitar care semnifică un singur lucru: au acelaşi statut juridic.

Anexa indică metodele folosite, criteriile de evaluare utilizate, schimbările intervenite şi derogările conţinute.

Explică incidenţa reglementărilor fiscale, decalajul între contabilitate şi fiscalitate şi dă mijloacele de trecere a rezultatului contabil în rezultat fiscal.

Schimbarea unei metode de lucru trebuie semnalată explicit pentru ameliorarea informaţiei.

Anexa conţine toate informaţiile susceptibile a influenţa judecata asupra patrimoniului, situaţia financiară şi rezultatele întreprinderii.

Informaţiile din anexă se construiesc pe baza conturilor mai mult sau mai puţin subdivizate. Ele trebuie să fie verificabile, prin completare cu piesele contabile de bază.

Lista principalelor informaţii cuprinde:

- situaţia activelor imobilizate;
- situaţia stocurilor şi producţiei în curs;
- situaţia creanţelor şi datoriilor;
- situaţia de determinare a rezultatului fiscal;
- situaţia de repartizare a rezultatului.

ANEXA 10.1

Unitatea		Balanța de verificare la 31 DECEMBRIE înainte de inventariere							
Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME PREC.		RULAJE DECEMBRIE		TOTAL SUME		SOLDURI	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1012	Capital social vărsat	–	34.716.200,00	–	–	–	34.716.200,00	–	34.716.200,00
1061	Rezerve	–	3.944.879,00	–	2.998.361,00	–	6.943.240,00	–	6.943.240,00
1068	Alte rezerve	–	151.092,00	–	–	–	151.092,00	–	151.092,00
107	Rezultatul reportat	2.527.269,40	–	–	–	2.527.269,40	–	2.527.269,40	–
111	Fond de dezvoltare	–	–	–	–	–	–	–	–
119	Repartizare la fond de dezvoltare	–	–	–	–	–	–	–	–
121	Profit și pierdere	365.370.356,32	444.267.944,30	73.548.288,00	139.276.401,00	438.918.644,32	583.544.345,30	–	144.625.700,98
129	Repartizare profit	3.944.879,00	–	2.998.361,00	–	6.943.240,00	–	6.943.240,00	–
201	Cheltuieli de constituire	1.429.753,00	–	–	–	1.429.753,00	–	1.429.753,00	–
280	Amortizări imob. nec.	–	240.000,00	–	40.000,00	–	280.000,00	–	280.000,00
300	Materii prime	–	–	156.976.005,00	156.976.005,00	156.976.005,00	156.976.005,00	–	–
301	Materiale consumabile	–	–	974.886,00	–	974.886,00	–	974.886,00	–
321	Obiecte de inventar	78.160,00	–	–	–	78.160,00	–	78.160,00	–
322	Uzura obiectelor de inventar	–	78.160,00	–	–	–	78.160,00	–	78.160,00
351	Materii prime aflate la terți	–	–	156.976.005,00	105.002.853,00	156.976.005,00	105.002.853,00	51.973.152,00	–
357	Mărfuri în custodie la terți	134.296.144,00	91.902.083,00	32.693.506,00	–	166.989.650,00	91.902.083,00	75.087.567,00	–
401	Furnizori	320.233.013,27	375.623.458,00	130.656.498,00	147.596.464,00	450.889.511,27	523.219.922,00	–	72.330.410,73
409	Furnizori - debitori	42.099.598,00	1.877.966,00	165.933.893,00	105.437.386,00	208.033.491,00	107.315.352,00	100.718.139,00	–
411	Clienți	294.753.576,00	200.581.207,00	155.646.640,00	110.758.525,00	450.400.216,00	311.339.732,00	139.060.484,00	–
419	Clienți creditori	176.061.755,00	190.468.535,00	14.406.780,00	72.881.356,00	190.468.535,00	263.349.891,00	–	72.881.356,00
421	Personal, remunerații datorate	801.856,00	1.375.417,00	650.000,00	650.000,00	1.451.856,00	2.025.417,00	–	573.561,00
4371	C.P.S.	32.500,00	69.600,00	32.500,00	32.500,00	65.000,00	102.100,00	–	37.100,00
4423	TVA de plată	30.137.915,00	30.137.915,00	–	37.394.949,00	30.137.915,00	67.532.864,00	–	37.394.949,00
4424	TVA de recuperat	22.587.702,00	16.574.675,00	–	6.013.027,00	22.587.702,00	22.587.702,00	–	–
4426	TVA deductibilă	43.074.906,00	43.074.906,00	5.500.326,00	5.500.326,00	48.575.232,00	48.575.232,00	–	–
4427	TVA colectată	67.199.794,00	67.199.794,00	48.908.302,00	48.908.302,00	116.108.096,00	116.108.096,00	–	–
444	Impozit pe salarii	151.856,00	320.295,00	151.856,00	151.856,00	303.712,00	472.151,00	–	168.439,00
446	Alte impozite și taxe	27.974.664,00	27.974.664,00	4.176.328,00	4.176.328,00	32.150.992,00	32.150.992,00	–	–
447	Alte fonduri	–	920,00	–	–	–	920,00	–	920,00
	De reportat	1.532.755.696,99	1.530.579.710,30	950.230.174,00	943.794.639,00	2.482.985.870,99	2.474.374.349,30	378.792.650,40	370.181.128,71

BCU LIBRARY

Unitatea	-	Balanța de verificare la 31 DECEMBRIE înainte de inventariere							
Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME PREC.		RULAJE DECEMBRIE		TOTAL SUME		SOLDURI	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
	REPORT	1.532.755.696,99	1.530.579.710,30	950.230.174	943.794.639	2.482.985.870,99	2.474.374.349,30	378.792.650,40	370.181.128,71
461	Debitori diverși	–	–	36.491	36.491	36.491,00	36.491,00	–	–
462	Creditori diverși	2.482.516,80	86.018.461,42	992.519	62.312.771	3.475.035,80	148.331.232,42	–	144.856.196,62
471	Cheltuieli în avans	36.417,00	–	–	36.417	36.417,00	36.417,00	–	–
473	Sume în curs de clarificare	3.885.929,00	8.307.627,42	1.970.514	284.215	5.856.443,00	8.591.842,42	–	2.735.399,42
5121	Disponibil în lei	464.744.747,00	436.159.969,27	197.505.169	102.373.861	662.249.916,00	538.533.830,27	123.716.085,73	–
5124/rom.	Disponibil în devize în țară	281.289.584,00	205.910.911,00	124.535	72.638.553	281.414.119,00	278.549.464,00	2.864.655,00	–
5124/str.	Disp. în devize în străinătate	198.663.539,62	245.452.420,00	148.905.647	190.248.185	347.569.186,62	435.700.605,00	–	88.131.418,38
5125	Sume în decontare	281.385.000,00	281.385.000,00	–	–	281.385.000,00	281.385.000,00	–	–
5191	Credite bancare TS	25.000.000,00	25.000.000,00	–	–	25.000.000,00	25.000.000,00	–	–
5198	Dobânzi la credite	207.778,00	207.778,00	–	–	207.778,00	207.778,00	–	–
5311	Casa în lei	23.620.247,00	7.017.354,00	6.186.491	4.478.600	29.806.738,00	11.495.954,00	18.310.784,00	–
5314	Casa în devize	19.915.270,00	9.603.551,00	1.908.249	–	21.823.519,00	9.603.551,00	12.219.968,00	–
542	Avansuri trezorerie	9.030.663,92	7.374.606,92	70.000.000	1.656.057	79.030.663,92	9.030.663,92	70.000.000,00	–
602	Cheltuieli privind ob. de inv.	64.000,00	64.000,00	–	–	64.000,00	64.000,00	–	–
604	Cheltuieli privind mat. nestoc.	1.858.623,12	1.858.623,12	288.990	288.990	2.147.613,12	2.147.613,12	–	–
605	Cheltuieli cu energia	66.600,00	66.600,00	8.080	8.080	74.680,00	74.680,00	–	–
607	Cheltuieli privind mărfurile	402.427.976,00	402.427.976,00	93.707.683	93.707.683	496.135.659,00	496.135.659,00	–	–
						din care 121= 607	370.174.966,20	–	–
611	Cheltuieli de întreținere	156.706,00	156.706,00	–	–	156.706,00	156.706,00	–	–
612	Cheltuieli cu chirii	490.756,00	490.756,00	129.765	129.765	620.521,00	620.521,00	–	–
613	Cheltuieli cu asigurări	181.686,00	181.686,00	121.125	121.125	302.811,00	302.811,00	–	–
621	Cheltuieli cu colaboratorii	1.350.000,00	1.350.000,00	500.000	500.000	1.850.000,00	1.850.000,00	–	–
623	Cheltuieli protocol	965.869,00	965.869,00	236.600	236.600	1.202.469,00	1.202.469,00	–	–
625	Cheltuieli deplasare	9.487.929,00	9.487.929,00	1.148.706	1.148.706	10.636.635,00	10.636.635,00	–	–
626	Cheltuieli poștale	2.241.002,00	2.241.002,00	556.547	556.547	2.797.549,00	2.797.549,00	–	–
627	Cheltuieli bancare	3.506.833,00	3.506.833,00	2.692.011	2.692.011	6.198.844,00	6.198.844,00	–	–
628	Cheltuieli alte servicii terți	8.476.765,00	8.476.765,00	132.957	132.957	8.609.722,00	8.609.722,00	–	–
635	Cheltuieli cu taxe	43.024,00	43.024,00	–	–	43.024,00	43.024,00	–	–
	De reportat	3.274.335.158,45	3.274.335.158,45	1.477.382.253	1.477.382.253	4.751.717.411,45	4.751.717.411,45	605.904.143,13	605.904.143,13

BCU CLUJ / UNIVERSITY LIBRARY

Unitatea

Balanţa de verificare
la 31 DECEMBRIE înainte de inventariere

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME PREC.		RULAJE DECEMBRIE		TOTAL SUME		SOLDURI	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
	REPORT	3.274.335.158,45	3.274.335.158,45	1.477.382.253	1.477.382.253	4.751.717.411,45	4.751.717.411,45	605.904.143,13	605.904.143,13
641	Cheltuieli cu salarii	1.300.000,00	1.300.000,00	650.000	650.000	1.950.000,00	1.950.000,00	–	–
6452	Cheltuieli C.P.S.	65.000,00	65.000,00	32.500	32.500	97.500,00	97.500,00	–	–
665	Cheltuieli cu diferenţe curs	24.011.223,00	24.011.223,00	4.547.870	4.547.870	28.559.093,00	28.559.093,00	–	–
666	Cheltuieli privind dobânzile	263.334,00	263.334,00	–	–	263.334,00	263.334,00	–	–
671	Cheltuieli excepţionale din operaţii de gestiune	1.480.177,00	1.480.177,00	1.449.000	1.449.000	2.929.177,00	2.929.177,00	–	–
680	Cheltuieli cu amortizarea	200.000,00	200.000,00	40.000	40.000	240.000,00	240.000,00	–	–
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	437.899.872,00	437.899.872,00	134.263.762	134.263.762	572.163.634,00	572.163.634,00	–	–
765	Venituri din diferenţe curs	76.674,60	76.674,60	4.179.989	4.179.989	4.256.663,60	4.256.663,60	–	–
766	Venituri din dobânzi	6.291.397,70	6.291.397,70	832.650	832.650	7.124.047,70	7.124.047,70	–	–
	TOTAL	3.745.922.836,75	3.745.922.836,75	1.623.378.024	1.623 378.024	5.369.300.860,75	5.369.300.860,75	605.904.143,13	605.904.143,13

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Unitatea		Balanța de verificare la 31 DECEMBRIE după închiderea exercițiului							
Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME PREC.		RULAJE DECEMBRIE		TOTAL SUME		SOLDURI	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1012	Capital social vărsat	–	34.716.200,00	–	–	–	34.716.200,00	–	34.716.200,00
1061	Rezerve	–	3.944.879,00	–	2.923.118,00	–	6.867.997,00	–	6.867.997,00
1068	Alte rezerve	–	151.092,00	–	–	–	151.092,00	–	151.092,00
107	Rezultatul reportat	2.527.269,40	–	–	–	2.527.269,40	–	2.527.269,40	–
111	Fond de dezvoltare	–	–	–	47.265.967,78	–	47.265.967,78	–	47.265.967,78
112	Fond de participare la profit	–	–	–	11.570.440,00	–	11.570.440,00	–	11.570.440,00
121	Profit și pierdere	365.370.356,32	444.267.944,30	111.390.850,62	148.197.667,42	476.761.206,94	592.465.611,72	–	115.704.404,78
129	Repartizare profit	3.944.879,00	–	111.759.525,78	–	115.704.404,78	–	115.704.404,78	–
1514	Provizioane reglem.	–	–	–	6.177.950,00	–	6.177.950,00	–	6.177.950,00
201	Cheltuieli de constituire	1.429.753,00	–	–	–	1.429.753,00	–	1.429.753,00	–
280	Amortizări imob. nec.	–	240.000,00	–	40.000,00	–	280.000,00	–	280.000,00
300	Materii prime	–	–	156.976.005,00	156.976.005,00	156.976.005,00	156.976.005,00	–	–
301	Materiale consumabile	–	–	995.000,00	–	995.000,00	–	995.000,00	–
321	Obiecte de inventar	78.160,00	–	–	35.160,00	78.160,00	35.160,00	43.000,00	–
322	Uzura obiectelor de inventar	–	78.160,00	35.160,00	–	35.160,00	78.160,00	–	43.000,00
351	Materii prime aflate la terți	–	–	156.976.005,00	105.002.853,00	156.976.005,00	105.002.853,00	51.973.152,00	–
357	Mărfuri în custodie la terți	134.296.144,00	91.902.083,00	32.693.506,00	–	166.989.650,00	91.902.083,00	75.087.567,00	–
401	Furnizori	320.233.013,27	375.623.458,00	130.656.498,00	153.774.414,00	450.889.511,27	529.397.872,00	–	78.508.360,73
409	Furnizori - debitori	42.099.598,00	1.877.966,00	174.383.893,00	105.437.386,00	216.483.491,00	107.315.352,00	109.168.139,00	–
411	Clienți	294.753.576,00	200.581.207,00	155.646.640,00	110.758.525,00	450.400.216,00	311.339.732,00	139.060.484,00	–
419	Clienți creditori	176.061.755,00	190.468.535,00	14.406.780,00	72.881.356,00	190.468.535,00	263.349.891,00	–	72.881.356,00
421	Personal, remunerații datorate	801.856,00	1.375.417,00	650.000,00	650.000,00	1.451.856,00	2.025.417,00	–	573.561,00
4282	Alte creanțe în leg. cu pers.	–	–	61.950,00	–	61.950,00	–	61.950,00	–
4371	C.A.S.	32.500,00	69.600,00	32.500,00	32.500,00	65.000,00	102.100,00	–	37.100,00
4423	TVA de plată	30.137.915,00	30.137.915,00	–	37.404.399,00	30.137.915,00	67.542.314,00	–	37.404.399,00
4424	TVA de recuperat	22.587.702,00	16.574.675,00	–	6.013.027,00	22.587.702,00	22.587.702,00	–	–
4426	TVA deductibilă	43.074.906,00	43.074.906,00	5.500.326,00	5.500.326,00	48.575.232,00	48.575.232,00	–	–
4427	TVA colectată	67.199.794,00	67.199.794,00	48.917.752,00	48.917.752,00	116.117.546,00	116.117.546,00	–	–
444	Impozit pe salarii	151.856,00	320.295,00	151.856,00	151.856,00	303.712,00	472.151,00	–	168.439,00
446	Alte impozite și taxe	27.974.664,00	27.974.664,00	4.176.328,00	4.176.328,00	32.150.992,00	32.150.992,00	–	–
441	Impozit pe profit	–	–	–	21.655.526,00	–	21.655.526,00	–	21.655.526,00
	De reportat	1.532.755.696,99	1.530.578.790,30	1.105.410.575,40	1.045.542.556,20	2.638.166.272,39	2.576.121.346,50	496.050.719,18	434.005.793,29

Unitatea		Balanța de verificare la 31 DECEMBRIE după închiderea exercițiului							
Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME PREC.		RULAJE DECEMBRIE		TOTAL SUME		SOLDURI	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
	REPORT	1.532.755.696,99	1.530.578.790,30	1.105.410.575,40	1.045.542.556,20	2.638.166.272,39	2.576.121.346,50	496.050.719,18	434.005.793,29
447	Alte fonduri	–	920,00	–	–	–	920,00	–	920,00
457	Dividende	–	–	–	50.000.000,00	–	50.000.000,00	–	50.000.000,00
461	Debitori diverși	–	–	36.491,00	36.491,00	36.491,00	36.491,00	–	–
462	Creditori diverși	2.482.516,80	86.018.461,42	992.519,00	62.312.771,00	3.475.035,80	148.331.232,42	–	144.856.196,62
471	Cheltuieli în avans	36.417,00	–	621.125,00	36.417,00	657.542,00	36.417,00	621.125,00	–
473	Sume în curs de clarificare	3.885.929,00	8.307.627,42	10.562.356,42	6.140.658,00	14.448.285,42	14.448.285,42	–	–
476	Dif. de conversie activ	–	–	6.177.950,00	–	6.177.950,00	–	6.177.950,00	–
477	Dif. de conversie pasiv	–	–	–	8.450.000,00	–	8.450.000,00	–	8.450.000,00
5121	Disponibil în lei	464.744.747,00	436.159.969,27	197.505.169,00	102.373.861,00	662.249.916,00	538.533.830,27	123.716.085,73	–
5124/rom.	Disponibil în devize în țară	281.289.584,00	205.910.911,00	208.544,00	72.638.553,00	281.498.128,00	278.549.464,00	2.948.664,00	–
5124/str.	Disponibil în devize în străinătate	198.663.539,62	245.452.420,00	148.913.413,00	195.042.067,62	347.576.952,62	440.494.487,62	–	92.917.535,00
5125	Sume în decontare	281.385.000,00	281.385.000,00	–	–	281.385.000,00	281.385.000,00	–	–
5191	Credite bancare TS	25.000.000,00	25.000.000,00	–	–	25.000.000,00	25.000.000,00	–	–
5198	Dobânzi la credite	207.778,00	207.778,00	–	–	207.778,00	207.778,00	–	–
5311	Casa în lei	23.620.247,00	7.017.354,00	6.186.491,00	4.478.600,00	29.806.738,00	11.495.954,00	18.310.784,00	–
5314	Casa în devize	19.915.270,00	9.603.551,00	2.093.398,00	–	22.008.668,00	9.603.551,00	12.405.117,00	–
542	Avansuri trezorerie	9.030.663,92	7.374.606,92	70.000.000,00	1.656.057,00	79.030.663,92	9.030.663,92	70.000.000,00	–
601		–	–	–	–	–	–	–	–
602	Cheltuieli privind obiectele de inventar	64.000,00	64.000,00	–	–	64.000,00	64.000,00	–	–
604	Cheltuieli privind materialele nestoc.	1.858.623,12	1.858.623,12	288.990,00	288.990,00	2.147.613,12	2.147.613,12	–	–
605	Cheltuieli cu energia	66.600,00	66.600,00	8.080,00	8.080,00	74.680,00	74.680,00	–	–
607	Cheltuieli privind mărfurile	402.427.976,00	402.427.976,00	93.707.683,00	93.707.683,00	496.135.659,00	496.135.659,00	–	–
						din care 121= 607	370.174.966,20		
611	Cheltuieli de întreținere	156.706,00	156.706,00	–	–	156.706,00	156.706,00	–	–
612	Cheltuieli cu chirii	490.756,00	490.756,00	129.765,00	129.765,00	620.521,00	620.521,00	–	–
613	Cheltuieli cu asigurări	181.686,00	181.686,00	–	–	181.686,00	181.686,00	–	–
621	Cheltuieli cu colaboratori	1.350.000,00	1.350.000,00	–	–	1.350.000,00	1.350.000,00	–	–
623	Cheltuieli protocol	965.869,00	965.869,00	236.600,00	236.600,00	1.202.469,00	1.202.469,00	–	–
625	Cheltuieli deplasare	9.487.929,00	9.487.929,00	1.148.706,00	1.148.706,00	10.636.635,00	10.636.635,00	–	–
626	Cheltuieli poștale	2.241.002,00	2.241.002,00	556.547,00	556.547,00	2.797.549,00	2.797.549,00	–	–
627	Cheltuieli bancare	3.506.833,00	3.506.833,00	2.692.011,00	2.692.011,00	6.198.844,00	6.198.844,00	–	–
	De reportat	3.265.815.369,45	3.265.815.369,45	1.647.476.413,82	1.647.476.413,82	4.913.291.783,27	4.913.291.783,27	730.230.444,91	730.230.444,91

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Unitatea		Balanța de verificare la 31 DECEMBRIE după închiderea exercițiului							
Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME PREC.		RULAJE DECEMBRIE		TOTAL SUME		SOLDURI	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
	REPORT	3.265.815.369,45	3.265.815.369,45	1.647.476.413,82	1.647.476.413,82	4.913.291.783,27	4.913.291.783,27	730.230.444,91	730.230.444,91
628	Cheltuieli alte servicii terți	8.476.765,00	8.476.765,00	132.957,00	132.957,00	8.609.722,00	8.609.722,00	–	–
635	Cheltuieli cu taxe	43.024,00	43.024,00	–	–	43.024,00	43.024,00	–	–
641	Cheltuieli cu salarii	1.300.000,00	1.300.000,00	650.000,00	650.000,00	1.950.000,00	1.950.000,00	–	–
6452	Cheltuieli C.P.S.	65.000,00	65.000,00	32.500,00	32.500,00	97.500,00	97.500,00	–	–
665	Cheltuieli cu diferențe curs	24.011.223,00	24.011.223,00	15.198.195,62	15.198.195,62	39.209.418,62	39.209.418,62	–	–
666	Cheltuieli privind dobânzile	263.334,00	263.334,00	–	–	263.334,00	263.334,00	–	–
671	Cheltuieli excepționale din op. de gest.	1.480.177,00	1.480.177,00	1.449.000,00	1.449.000,00	2.929.177,00	2.929.177,00	–	–
680	Chelt. cu amortiz.	200.000,00	200.000,00	40.000,00	40.000,00	240.000,00	240.000,00	–	–
6812	Chelt. cu proviz.	–	–	6.177.950,00	6.177.950,00	6.177.950,00	6.177.950,00	–	–
691	Chelt. cu impozit pe profit	–	–	21.655.526,00	21.655.526,00	21.655.526,00	21.655.526,00	–	–
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	437.899.872,00	437.899.872,00	134.263.762,00	134.263.762,00	572.163.634,00	572.163.634,00	–	–
758	Alte venituri din expl.	–	–	52.500,00	52.500,00	52.500,00	52.500,00	–	–
765	Venituri din diferențe curs	76.674,60	76.674,60	13.048.755,42	13.048.755,42	13.125.430,02	13.125.430,02	–	–
766	Venituri din dobânzi	6.291.397,70	6.291.397,70	832.650,00	832.650,00	7.124.047,70	7.124.047,70	–	–
	TOTAL	3.745.922.836,75	3.745.922.836,75	1.841.010.209,86	1.841.010.209,86	5.586.933.046,61	5.586.933.046,61	730.230.444,91	730.230.444,91

BCU CLUJ / BABEȘ-BOLYAI UNIVERSITY LIBRARY

ANEXA 10.3.

MODEL

JUDEŢUL_____:_:_:
DENUMIREA ÎNTREPRINDERII_____
ADRESA ÎNTREPRINDERII_____
NUMĂRUL DIN REGISTRUL COMERŢULUI_____/_____/_____
TELEFONUL_____

FORMA DE PROPRIETATE_____:_:_:
RAMURA_____:_:_:_:
TITULARUL_____:_:_:
DEPARTAMENTUL_____:_:_:
COD FISCAL_____:_:_:_:_:_:_:_:_:

BILANŢ
Încheiat la: :3:1:1:2:1:9:9:x:

10 -SISTEM DE BAZĂ- -mii lei-

ACTIV		Nr. rd.	COD	EXERCIŢIU FINANCIAR	
				ÎNCHEIAT	PRECEDENT
A		B	C	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE	**IMOBILIZĂRI NECORPORALE** Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)	01		1.150	
	Alte imobilizări (ct 205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02		–	
	Imobilizări în curs (ct. 230-293*)	03			
	TOTAL (rd. 01 la 03)	04	01	1.150	
	IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct. 211-2810-291*)	05		–	
	Clădiri (ct. 2121-2811-291*)	06		–	
	Construcţii speciale (ct. 2122-2812-291*)	07		–	
	Maşini şi utilaje (ct. 2123+2125-2813-2815-291*)	08		–	
	Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128-2814-2816-2817-2818-291*)	09		–	
	Imobilizări în curs (ct. 231-293*)	10		–	
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11	02	–	
	IMOBILIZĂRI FINANCIARE Titluri de participare (ct. 261-269*-296*)	12		–	
	Alte titluri imobilizate (ct. 262+263-269*-296*)	13		–	
	Creanţe imobilizate (ct. 267-296*)	14		–	
	TOTAL (rd. 12 la 14)	15	03	–	
I. ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 04+11+15)		16	04	1.150	

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	A	B	C	1	2
A C T I V E	**STOCURI** Stocuri de materii şi materiale, obiecte de inventar şi stocuri aflate la terţi(ct. 300+301±308±321+323-322±328+351+352+354+356+357+358-390-391-392-395)	17		128.055	
	Producţia în curs de execuţie (ct. 331+332-393)	18		–	
	Produse (ct. 341+345+346±348-394)	19		–	
	Animale (ct. 361±368-396)	20		–	
	Mărfuri (ct. 371±378-397+381±388-398)	21		–	
	TOTAL (rd. 17 la 21)	22	05	128.055	
C Î R C U L A N T E	**ALTE ACTIVE CIRCULANTE** Furnizori-debitori (ct. 409)	23	06	109.168	
	Clienţi şi conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)	24	07	139.060	
	Alte creanţe (ct. 425+4282+4382+441**+4424+4428**+445+446**+447**+4482+451**+4581+461+481**+482**-495-496)	25	08	62	
	Decontări cu asociaţii privind capitalul (ct. 456)	26	09	–	
	Titluri de plasament (ct502+503+505+506+508-590)	27	10	–	
	Conturi la bănci, casă şi acreditive (ct. 511+512+5187+531+532+541+542)	28	11	227.381	
	TOTAL (rd. 23 la 28)	29		475.671	
I. ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 22+29)		30	12	603.726	
CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Cheltuieli efectuate în avans (ct. 471+473)		31	13	621	
Diferenţe de conversie (ct. 476)		32	14	6.178	
III. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE - TOTAL (rd. 31+32)		33	15	6.799	
IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR (ct. 169)		34	16	–	
TOTAL GENERAL - ACTIV (rd. 16+30+33+34)		35	17	611.675	

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

PASIV		Nr. rd.	COD	EXERCIȚIU FINANCIAR	
				ÎNCHEIAT	PRECEDENT
A		B	C	1	2
C A P I T A L U R I P R O P R II	Capital social (ct. 101)	40	18	34.716	
	-din care: Capital subscris vărsat (ct. 1012)	41	19	34.716	
	Contul întreprinzătorului individual (ct. 108): - sold creditor	42	20	–	
	- sold debitor	43	21	–	
	Prime legate de capital (ct. 104)	44	22	–	
	Diferențe din reevaluare (ct. 105)	45	23	–	
	Rezerve (ct. 106)	46	24	7.019	
	Rezultatul reportat (ct. 107) Profitul nerepartizat	47	25	–	
	Pierderea neacoperită	48	26	2.527	
	Rezultatul exercițiului (ct. 121) Profit (ct. 121)	49	27	115.704	
	Pierdere(ct. 121)	50	28	–	
	Repartizarea profitului (ct. 129)	51	29	115.704	
	Fonduri (ct. 111+112+118)	52	30	58.836	
	Repartizări la fondul de dezvoltare (ct. 119)	53	31	–	
	Subvenții pentru investiții (ct. 131)	54	32	–	
	Provizioane reglementate (ct. 141)	55	33	–	
I. CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 40+42-43+44 la 47-48+49-50-51+52-53+54+55)		56	34	98.044	
Provizioane pentru riscuri (ct. 1511+1512+1518*)		57		–	
Provizioane pentru cheltuieli (ct. 1513+1514+1518*)		58		6.178	
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI - TOTAL (rd. 57+58)		59	35	6.178	
D A T O R II	Împrumuturi și datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512*** +5186+519)	60	36	92.917	
	Furnizori și conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)	61	37	78.509	
	Clienți-creditori (ct. 419)	62	38	72.881	
	Alte datorii (ct.421+423+424+426+427+4281+431+437+ 4381+441***'4423+4428***+444+446***+ 447***+4481+4483+451***+455+457+4582+ 462+509+ 481***+482***)	63	39	254.696	
III. DATORII - TOTAL (rd. 60 la 63)		64	40	499.003	
CONTURI DE REGULARIZĂRI ȘI ASIMILATE Venituri înregistrate în avans (ct. 472)		65	41	–	
Diferențe de conversie (ct. 477)		66	42	8.450	
IV. CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE - TOTAL (rd. 65+66)		67	43	8.450	
TOTAL GENERAL - PASIV (rd. 56+59+64+67)		68	44	611.675	

CONDUCĂTORUL UNITĂȚII,

CONDUCĂTORUL COMPARTIMENTULUI FINANCIAR-CONTABIL,

* Conturi de repartizat după natura elementelor respective
** Solduri debitoare ale conturilor respective
*** Solduri creditoare ale conturilor respective

MODEL

JUDEŢUL_____
DENUMIREA ÎNTREPRINDERII_____
ADRESA ÎNTREPRINDERII_____
NUMĂRUL DIN REGISTRUL COMERŢULUI_____/____/_____
TELEFONUL_____

FORMA DE PROPRIETATE_____
RAMURA_____
TITULARUL_____
DEPARTAMENTUL_____
COD FISCAL_____

CONTUL PROFIT ŞI PIERDERE
Încheiat la: 31.12.2009

20 -SISTEM DE BAZĂ- -mii lei-

INDICATORI		Nr. rd.	COD	EXERCIŢIU FINANCIAR	
				ÎNCHEIAT	PRECEDENT
A		B	C	1	2
VE-NI-TURI DIN EX-PLOA-TA-RE	Vânzări de mărfuri (ct. 707)	01	01	572.163	
	Producţia vândută (ct. 710+702+703+704+706+708)	02	02	–	
	Cifra de afaceri (ct. 70) (rd. 01+02)	03	03	572.163	
	Producţia stocată (ct. 711) Sold creditor	04	04	–	
	Sold debitor	05	05	–	
	Producţia imobilizată (ct. 721+722)	06	06	–	
	Producţia exerciţiului (rd. 02+04-05+06)	07	07	–	
	Subvenţii de exploatare (ct. 741)	08	08	–	
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)	09	09	53	
	Venituri din provizioane privind exploatarea (ct. 781)	10	10	–	
I. VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 03+04-05+06+08 la 10)		11	11	572.216	
CHEL-TU-IELI PENTRU EX-PLOA-TARE	Costul mărfurilor vândute (ct. 607)	12	12	370.175	
	Materii prime şi materiale consumabile (ct. 600+601)	13	13	20	
	Combustibil, energie şi apă (ct. 605)	14	14	74	
	Alte cheltuieli materiale (ct. 602+603+604+606+608)	15	15	2.212	
	Cheltuieli materiale - total (rd. 13 la 15)	16	16	2.266	
	Lucrări şi servicii executate de terţi (ct.611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628)	17	17	31.755	
	Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 631+635)	18	18	43	
	Salarii personal (ct. 641)	19	19	1.950	
	Asigurări şi protecţie socială (ct. 645)	20	20	97	
	Cheltuieli cu personalul - total (rd. 19+20)	21	21	2.047	
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)	22	22	–	
	Amortizări şi provizioane (ct. 681)	23	23	6.418	

BCU IAŞI - FONDUL CARTII

20	-02-				-mii lei-
A		B	C	1	2
III. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE - TOTAL (rd. 12+16+17+18+21+22+23)		24	24	412.704	
A	**REZULTATUL DIN EXPLOATARE** PROFIT (rd. 11- 24)	25	25	159.512	
	PIERDERE (rd. 24-11)	26	26	–	
VENITURI FINANCIARE din:	Titluri şi creanţe imobilizate (ct.761+762+763)	27		–	
	Titluri de plasament (ct. 764)	28		–	
	Diferenţe de curs valutar (ct. 765)	29		13.125	
	Alte venituri financiare (ct.766+767+768)	30		7.124	
	Provizioane (ct. 786)	31		–	
III. VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 27 la 31)		32	27	20.249	
CHELTUIELI FINANCIARE privind:	Creanţe imobilizate (ct. 663)	33		–	
	Titluri de plasament (ct. 664)	34		–	
	Diferenţe de curs valutar (ct. 665)	35		39.209	
	Alte cheltuieli financiare (ct. 666+667+668)	36		263	
	Amortizări şi provizioane (ct. 686)	37		39.472	
IV. CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd. 33 la 37)		38	28	–	
B	**REZULTATUL FINANCIAR** PROFIT (rd. 32-38)	39	29	–	
	PIERDERE (rd. 38-32)	40	30	19.223	
REZULTATUL CURENT AL EXERCIŢIULUI PROFIT (rd. 11+32-24-38)		41	31	140.289	
PIERDERE (rd. 24+38-11-32)		42	32	–	
VENITURI EXCEPŢIONALE din:	Operaţii de gestiune (ct. 771)	43		–	
	Operaţii de capital (ct. 772)	44		–	
	Provizioane (ct. 787)	45		–	
V. VENITURI EXCEPŢIONALE - TOTAL (rd. 43 la 45)		46	33	–	
CHELTUIELI EXCEPŢIONALE din:	Operaţii de gestiune (ct. 671)	47		2.929	
	Operaţii de capital (ct. 672)	48		–	
	Amortizări şi provizioane (ct. 687)	49		–	
VI. CHELTUIELI EXCEPŢIONALE - TOTAL (rd. 47 la 49)		50	34	2.929	
C	**REZULTATUL EXCEPŢIONAL AL EXERCIŢIULUI** PROFIT (rd. 46-50)	51	35	–	
	PIERDERE (rd. 50-46)	52	36	2.929	
IMPOZIT PE PROFIT (ct. 691)		53	37	21.656	
REZULTATUL EXERCIŢIULUI PROFIT (rd. 11+32+46-24-38-50-53)		54	38	115.704	
PIERDERE (rd. 24+38+50+53-11-32-46)		55	39	–	

CONDUCĂTORUL UNITĂŢII,

CONDUCĂTORUL COMPARTIMENTULUI FINANCIAR-CONTABIL,

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ANEXA 10.5.

MODEL

DETERMINAREA REZULTATULUI FISCAL
- SISTEM DE BAZĂ -

26

-mii lei-

EXPLICAȚII	Nr. rd.	EXERCIȚIU FINANCIAR	
		ÎNCHEIAT	PRECEDENT
A	B	1	2
I. REZULTATUL EXERCIȚIULUI ÎNAINTE DE IMPOZITARE	01	137.360	
II. CHELTUIELI NEADMISE A SE DEDUCE DIN REZULTATUL FISCAL - depășiri cheltuieli protocol	02	–	
- depășiri cheltuieli transport	03	–	
- provizioane nedeductibile	04	–	
- amenzi și penalități	05	2.929	
- alte cheltuieli	06	–	
-	07	–	
-	08	–	
TOTAL (rd. 02 la 08)	09	140.289	
III. DEDUCERI FISCALE - rezerve legale	10	6.868	
- reduceri - 50% impozit pe profit	11	–	
-pierderi din anii precedenți	12	2.527	
- sumele încasate din valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune, mai puțin cheltuielile efectuate	13	–	
- sume încasate din vânzarea activelor, mai puțin impozitul aferent acestora, costul proiectelor de evaluare precum și valoarea rămasă neamortizată	14	–	
-	15	–	
-	16	–	
TOTAL (rd. 10 la 16)	17	130.894	
IV. REZULTAT FISCAL PROFIT IMPOZABIL	18	130.894	
DEFICIT	19	–	
IMPOZIT PE PROFIT	20	49.740	
din care aferent perioadei de scutire		28.084	
Impozit datorat		21.656	

ANEXA 10.6.

MODEL

REPARTIZAREA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI
- SISTEM DE BAZĂ -

27

-mii lei-

EXPLICAȚII	Nr. rd.	EXERCIȚIU FINANCIAR	
		ÎNCHEIAT	PRECEDENT
A	B	1	2
REZULTATUL EXERCIȚIULUI repartizat pentru:	01	115.704	
Rezerve legale	02	6.868	
Fondul de participare a salariaților la profit	03	11.570	
Fondul de dezvoltare	04	47.266	
Cota de 50% din reducerea impozitului pe profit aferent sumelor reinvestite	05	–	
Vărsăminte la buget	06	–	
Alte rezerve prevăzute de lege	07	–	
Dividende	08	50.000	
Reportul la noul exercițiu	09		

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Partea a doua - Teste grilă şi întrebări

Teste grilă

1. Bilanţul este un procedeu specific metodei contabilităţii care reflectă:
   a) starea patrimoniului la un moment dat;
   b) starea şi mişcarea patrimoniului;
   c) modificările din patrimoniu;
   d) starea patrimoniului la un moment dat şi rezultatul exerciţiului.

2. Bilanţul are un caracter:
   a) static;
   b) dinamic;
   c) static şi dinamic;
   d) nici unul din cele două.

3. Tratarea informaţiei prin bilanţ este:
   a) operativă;
   b) curentă;
   c) periodică;
   d) curentă şi periodică.

4. Separarea cheltuielilor în avans de cele ale exerciţiului curent este impusă de:
   a) principiul independenţei exerciţiilor financiare;
   b) principiul intangibilităţii bilanţului;
   c) principiul costului istoric;
   d) principiul noncompensării.

5. Alcătuirea şi înscrierea posturilor de bilanţ se face pe baza:
   a) fişelor de cont sintetice;
   b) primei balanţe de verificare;
   c) celei de-a doua balanţe de verificare;
   d) fişelor de cont analitice.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6. În bilanț se reflectă:
a) rezultatul fiscal;
b) rezultatul impozabil;
c) rezultatul contabil net;
d) rezultatul contabil brut.

7. Cheltuielile și veniturile societății apar:
a) în bilanțul contabil;
b) în anexa la bilanț;
c) în contul "Profit și pierdere";
d) în bilanț și în contul "Profit și pierdere".

8. Anexa la bilanț:
a) explică informațiile prezentate în bilanț;
b) completează informațiile prezentate în bilanț;
c) completează informațiile prezentate în contul "Profit și pierdere";
d) explică și completează informațiile prezentate în bilanț și în contul "Profit și pierdere".

9. În bilanțul contabil bunurile se evaluează la:
a) valoarea actuală;
b) valoarea de intrare în patrimoniu;
c) valoarea contabilă;
d) valoarea cea mai mică rezultată din comparația valoare actuală-valoare de intrare.

10. Creanțele, datoriile și disponibilul în valută se evaluează în bilanțul contabil la:
a) cursul de la data operației;
b) cursul BNR la 31 decembrie;
c) cursul băncii la care-și are deschis contul în valută societatea;
d) cursul stabilit de adunarea generală a acționarilor.

Întrebări

1. Care sunt funcțiile bilanțului?
2. Care este structura bilanțului contabil?
3. Ce concepții s-au emis asupra bilanțului și în ce constă fiecare?
4. Ce tipuri de bilanț cunoașteți?
5. Care sunt etapele premergătoare întocmirii bilanțului și în ce constă fiecare?

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6. Ce principii contabile cunoaşteţi cu privire la bilanţul contabil?

7. Cum se determină rezultatul pe bază de bilanţ? Este el egal sau nu, cu rezultatul din contul "Profit şi pierdere"?

8. Ce conţine anexa la bilanţ?

9. Ce cunoaşteţi cu privire la aprobarea, certificarea şi depunerea bilanţului organelor în drept?

10. Ce consecinţe are nedepunerea bilanţului la termenul prevăzut şi nepublicarea lui în monitor timp de trei exerciţii financiare?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicaţia nr. 1

Întocmiţi bilanţul contabil propriu-zis şi contul "Profit şi pierdere" ştiind că dispuneţi de prima balanţă de verificare a societăţii (Anexa 10.7.) şi de următoarele informaţii:

a) valoarea materiilor prime constatată la inventariere 134.650.200 lei;
b) disponibil în bancă în devize 1.780$, cursul dolarului la 31 decembrie 4.035 lei/$;
c) datorii în valută: 1.000$ la un curs de 3.500 lei/$ şi 1.300$ la un curs de 3.690 lei/$, cursul dolarului la 31 decembrie 4.035 lei/$.

Aplicaţia nr. 2

Întocmiţi bilanţul contabil propriu-zis şi contul "Profit şi pierdere" ştiind că dispuneţi de cea de-a doua balanţă de verificare (Anexa 10.8.).

Aplicaţia nr. 3

Situaţia în conturi la deschiderea exerciţiului este redată prin balanţa de verificare a societăţii (Anexa 10.9.).

În cursul exerciţiului au loc următoarele operaţiuni economico-financiare:

1. Societatea "Actdivers" efectuează o majorare de capital printr-o nouă subscriere din partea acţionarilor. Se subscriu 200 acţiuni cu o valoare nominală de 100.000 lei/acţiune, valoare de emisiune 110.000 lei/acţiune.
2. Se achită taxe de notariat şi la Registrul Comerţului în sumă de 1.200.000 lei în numerar şi se primeşte factura pentru serviciul de tipărire a acţiunilor tarifat cu 6.850.000 lei, TVA 18%.
3. Se achiziţionează un mijloc fix, preţ de cumpărare 3.400.000 lei, TVA 18%, cheltuieli de transport achitate în numerar 350.000 lei,

TVA 18%, cheltuieli de montare achitate dintr-un avans spre decontare 450.000 lei, TVA 18%.

4. Se înregistrează o subvenţie de primit de la stat 2.400.000 lei. La termenul prevăzut aceasta se încasează prin virament.
5. Se achiziţionează din suma primită ca subvenţie un mijloc fix, preţ de cumpărare 2.200.000 lei, cheltuieli de transport facturate de furnizor 200.000 lei, TVA 18%, durata de funcţionare normată 5 ani.
6. Se primeşte prin donaţie un mijloc fix în valoare de 1.250.000 lei, TVA 18%.
7. Se achiziţionează 100 titluri de participare la capitalul societăţii "Actua", valoare nominală 150.000 lei, preţ de cumpărare 155.000 lei.
8. Se achiziţionează cu plata imediată 200 acţiuni, valoare nominală 200.000 lei/acţiune, preţ de cumpărare 205.000 lei/acţiune, în vederea revânzării lor.
9. Se vând 150 acţiuni, preţ de vânzare 250.000 lei/acţiune.
10. Se cumpără un lot de materii prime, factura cuprinzând: material "A" 15.000 bucăţi, preţ de cumpărare 400 lei/bucată, cheltuieli de transport 400.000 lei, TVA 18%. La recepţie se constată un plus de 500 bucăţi, care se admit în gestiune; ulterior se primeşte factura pentru plusul acceptat.
11. Se achiziţionează materiale consumabile, factura cuprinzând: material "B" 3.500 bucăţi, preţ de cumpărare 200 lei/bucată, cheltuieli de transport 70.000 lei, TVA 18%. La recepţie se constată o lipsă de 500 bucăţi, având drept cauze 2% perisabilităţi, restul din vina delegatului propriu (preţ de vânzare 260 lei/bucată, TVA 18%).
12. Se cumpără obiecte de inventar în valoare de 800.000 lei, TVA 18%.
13. Se dau în folosinţă obiecte de inventar în valoare de 450.000 lei. Valoarea acestora se recuperează integral la eliberarea în folosinţă.
14. Se preia din import, pe bază de contract de leasing, un mijloc fix în valoare de 8.000$ la un curs de 6.000 lei/$. Durata contractului este de 4 ani, iar rata anuală 2.000$. Înaintea ultimei rate, deci după trei ani, importatorul îşi exprimă dorinţa achiziţionării mijlocului fix şi ca urmare primeşte factura pentru valoarea reziduală de 2.000$, la un curs de 6.100 lei/$. În vamă se calculează taxe vamale de 15% pentru valoarea reziduală şi TVA 18%. Evoluţia cursului pentru dolar: la achitarea primei rate 6.020 lei/$, la închiderea exerciţiului N 6.050 lei/$, la achitarea ratei a doua 6.080 lei, la închiderea exerciţiului N+1 6.100 lei/$, la achitarea celei de-a treia rate 6.075 lei/$, la închiderea exerciţiului N+2 6.150 lei/$, iar la achitarea facturii 6.120 lei/$.

15. Se achiziționează un lot de materiale auxiliare, factura cuprinzând: material "X" 1.000 bucăți, preț de cumpărare 500 lei/bucată, cheltuieli de transport 80.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 100 bucăți materiale care se admit în gestiune. La o dată ulterioară se primește factura pentru plusul acceptat, cu o remiză de reducere 2%. La cererea furnizorului se emite un efect de plată.
16. Se achiziționează un lot de marfă factura cuprizând: marfă "Y" 8.000 bucăți, preț de cumpărare 650 lei/bucată, cheltuieli de transport 80.000 lei, TVA 18%, bonificație 2%. La recepție se constată o lipsă de 1.000 bucăți, având drept cauze: 1% perisabilități, restul un minus nesoluționat. Marja brută practicată de societate 25%.
17. La achitarea facturii înainte de scadență, se cedează un scont de 1%.
18. Se vinde întregul lot de marfă. Clientul constată 100 bucăți marfă cu termenul de garanție depășit și le refuză la plată. Ulterior i se emite factura în roșu.
19. Pentru creanța client se primește un efect de comerț.
20. La scadență efectul se remite băncii spre încasare. Aceasta anunță societatea prin extrasul de cont că i s-a remis suma, iar comisionul bancar este 15.000 lei.
21. Se obțin și predau la depozitul de produse finite 10.000 bucăți, cost standard 2.000 lei/bucată. Din producția obținută se vând 7.000 bucăți, la preț de vânzare 2.600 lei/bucată. Costul efectiv al produselor finite, reieșit din calcul: 1.950 lei/bucată. La sfârșitul perioadei, rămâne o producție neterminată de 100.000 lei.
22. Se achită avansul chenzinal în sumă de 1.500.000 lei.
23. Se efectuează un import de marfă, factura furnizorului extern cuprinzând marfă "Z" în valoare de 5.000$ la preț FOB. Declarația vamală de import cuprinde:
    - preț FOB 5.000$ la un curs de 6.500 lei/$;
    - cheltuieli de transport 800$;
    - cheltuieli de asigurare pe timpul transportului 200$;
    - taxele vamale 10%;
    - comision vamal 0,5%;
    - TVA 18%.
24. Marfa importată se vinde la intern, prețul de vânzare calculându-se cu o marjă brută de 40%, TVA 18%.
25. La termen se încasează creanța de la clientul intern.
26. Se scot la licitație 21.000.000 lei pentru transformarea în dolari. Din licitație rezultă 3.000$.

27. Se achită factura de transport, factura de asigurare şi 2.000$ furnizorului extern, cursul dolarului la data plăţii fiind 6.650 lei/$.
28. Se exportă 500 bucăţi produse finite în condiţia loco unitate primitoare, preţ de vânzare 4$/bucată. Se primeşte factura pentru cheltuielile de transport pe parcurs extern în sumă de 300$. Cursul dolarului la data declaraţiei vamale: 6.700 lei/$.
29. La scadenţă se încasează parţial creanţa externă în sumă de 1.500$, cursul la încasare fiind 6.775 lei/$.
30. Se înregistrează salariile datorate personalului astfel: în bani 6.200.000 lei şi în natură 200 bucăţi produse finite.
31. Se efectuează reţineri din salarii: pensia suplimentară 3%, fondul de şomaj 1%, impozit pe salarii 820.000 lei, rate 50.000 lei, imputaţii 70.000 lei, avans 1.500.000 lei.
32. Se înregistrează contribuţia societăţii la asigurări sociale 25% şi la protecţie socială 5%.
33. Se separă fondul de sănătate 2% şi se înregistrează fondul de risc 1%, comisionul la Camera de muncă 1%.
34. Se primeşte factura pentru consumul de energie 2.400.000 lei, TVA 18%.
35. Se primeşte şi se achită pe loc factura pentru telefon 820.000 lei, TVA 18%.
36. Se achită comisioane bănci în sumă de 180.000 lei.
37. Se înregistrează consumul de materii prime în valoare de 4.500.000 lei şi materiale auxiliare 1.250.000 lei.
38. Se achită în numerar cheltuieli de protocol 300.000 lei, TVA 18%.
39. Se primeşte un credit pe termen scurt în sumă de 12.000.000 lei, dobândă datorată pe perioada a trei exerciţii 3.360.000 lei.
40. Se primeşte factura pentru reparaţii la mijloace fixe 4.800.000 lei, TVA 18%. Aceasta se eşalonează pe o perioadă de 4 ani.
41. Se facturează un serviciu clienţilor în valoare de 8.520.000 lei, TVA 18%.
42. Se efectuează o donaţie în numerar 800.000 lei.
43. Se scot din folosinţă obiecte de inventar 200.000 lei.
44. Se înregistrează amortizarea imobilizărilor necorporale (eşalonată pe doi ani) şi a mijloacelor fixe, în sumă de 450.000 lei.
45. La închiderea exerciţiului, cu ocazia inventarierii se constată: o lipsă imputabilă la materii prime, cost de achiziţie 50.000 lei, preţ de vânzare 65.000 lei, TVA 18%.
46. La 31 decembrie, cursul dolarului este de 7.000 lei/$.

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

47. Se achită sumele reţinute din salarii şi contribuţiile întreprinderii.
48. Se calculează şi înregistrează penalităţi datorate statului pentru plata cu întârziere de 5 zile a impozitului pe salarii şi a CAS-ului.
49. Se încasează de la o altă societate, un dividend de 500.000 lei.
50. Se determină rezultatul exerciţiului şi dacă e profit se calculează şi înregistrează impozitul pe profit.
51. Se repartizează profitul net pe destinaţii legale, la aprecierea rezolvitorului.

Se cere:

Înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor din cursul exerciţiului, închiderea acestuia şi întocmirea:

a) decontului de TVA pe luna decembrie;
b) declaraţiei de impunere;
c) bilanţului contabil propriu-zis şi a
d) contului "Profit şi pierdere".

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Unitatea

BALANTA DE VERIFICARE
SINTETICA
la data de 31 XII 1997 înainte de închiderea exercițiului

Anexa 10.7.

SIMBOL CONT	DENUMIRE CONT	SOLDURI LA 1 IANUARIE		RULAJ CUMULAT		TOTAL SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOR	CREDITOR	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
1012	CAPITAL SUBSCRIS VARSAT	0	16750000	0	0	0	16750000	0	16750000
106	REZERVE	0	3350000	0	0	0	3350000	0	3350000
107	REZULTATTUL RAPORTAT	0	0	274298649	274298649	274298649	274298649	0	0
111	FONDUL DE DEZVOLTARE	0	0	0	10970056	0	10970056	0	10970056
118	ALTE FONDURI	0	9372392.6	0	0	0	9372392.6	0	9372392.6
119	REPARTIZAREA AMORTIZARII	0	0	10970056	0	10970056	0	10970056	0
121	PROFIT SI PIERDERE	0	274581035.4	11260215439	11373073303	11260215439	11647654338.4	0	387438899.4
129	REPARTIZAREA PROFITULUI	282386	0	0	282386	282386	282386	0	0
1514	PROVIZIOANE PENTRU PIERDERI DI	0	0	0	0	0	0	0	0
208	ALTE IMOBILIZARI NECORPORALE	0	0	0	0	0	0	0	0
2123	MASINI, UTILAJE, SI INSTALATII	1779662	0	3176188	0	4955850	0	4955850	0
2124	APARATE SI INSTALATII DE MASUR	4522770	0	18964000	0	23486770	0	23486770	0
2125	MIJLOACE DE TRANSPORT	0	0	250140380	0	250140380	0	250140380	0
2127	INV. GOSP.	6847250	0	27592175	0	34439425	0	34439425	0
2128	UNELTE,ACCESORII DE PRODUCTIE	0	0	1150000	0	1150000	0	1150000	0
280	AMORTIZARI PRIVIND IMOBILIZARI	0	0	0	0	0	0	0	0
2813	AMORTIZAREA MASINILOR,UTILAJEL	0	12360	0	111240	0	123600	0	123600
2814	AMORTIZ.APARATELOR SI INST.DE	0	1694819	0	2409067	0	4103886	0	4103886
2815	AMORTIZAREA MIJLOACELOR DE TRA	0	0	0	15225489	0	15225489	0	15225489
2817	AMORTIZAREA PLANTATIILOR	0	1560422	0	2786294	0	4346716	0	4346716
2818	AMORTIZ.ACCESORIILOR DE PROD.S	0	0	0	9583	0	9583	0	9583
300	MATERII PRIME	0	0	2096213686	1960465493	2096213686	1960465493	135748193	0
301	MATERIALE CONSUMABILE	0	0	758645213	664571351	758645213	664571351	94073862	0
321	OBIECTE DE INVENTAR	1240021	0	5157547	0	6397568	0	6397568	0
322	UZURA OBIECTELOR DE INVENTAR	0	1240021	0	5157547	0	6397568	0	6397568
332	LUCRARI SI SERVICII IN CURS DE	0	0	6986749946	0	6986749946	0	6986749946	0
401	FURNIZORI	0	106112014	8454888891	10297765966	8454888891	10403877980	0	1948989089
404	FURNIZORI DE IMOBILIZARI	0	0	252418485	252418485	252418485	252418485	0	0
408	FURNIZORI-FACTURI NESOSITE	0	0	0	0	0	0	0	0
409	FURNIZORI-DEBITORI	0	0	3513981639	2217480624	3513981639	2217480624	1296501015	0
411	CLIENTI	181546325	0	14048757371	13179289485	14230303696	13179289485	1051014211	0
419	CLIENTI CREDITORI	0	0	0	232791000	0	232791000	0	232791000
	DE REPORTAT	196218414	414673064	47963319665	40489106018	48159538079	40903779082	9895627276	2639868279

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

SIMBOL CONT	DENUMIRE CONT	SOLDURI LA 1 IANUARIE		RULAJ CUMULAT		TOTAL SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOR	CREDITOR	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
	REPORT	196218414	414673064	47963319665	40489106018	48159538079	40903779082	9895627276	2639868279
421	PERSONAL-REMUNERATII DATORATE	0	4191060	135749934	134967100	135749934	139158160	0	3408226
425	AVANSURI ACORDATE PERSONALULUI	0	0	36929529	36929529	36929529	36929529	0	0
426	DREPTURI DE PERSONAL NERIDICAT	0	0	0	935408	0	935408	0	935408
427	RETINERI DIN SALARII DATORATE	0	0	70000	70000	70000	70000	0	0
428	ALTE DATORII SI CREANTE IN LEG	0	1371720	86521308	85081675	86521308	86453395	67913	0
4311	CONTRIBUTIA UNITATII LA ASIGUR	0	1482074	30233562	33741775	30233562	35223849	0	4990287
4312	CONTRIBUTIA SALARIATILOR PENTR	0	193314	3507681	3965274	3507681	4158588	0	650907
4371	CONTRIB. UNIT. LA CONSTIT. FON	0	322190	5985700	6748355	5985700	7070545	0	1084845
4372	CONTRIB. PERS. LA CONSTIT. FON	0	64438	1169227	1321758	1169227	1386196	0	216969
441	IMPOZITUL PE PROFIT	0	8454543	305679265	244220505	305679265	252675048	53004217	0
4423	TVA DE PLATA	0	0	810701908	810701908	810701908	810701908	0	0
4424	TVA DE RECUPERAT	783665	0	618703901	450539062	619487566	450539062	168948504	0
4426	TVA DEDUCTIBILA	0	0	1499504946	1499504946	1499504946	1499504946	0	0
4427	TVA COLECTATA	0	0	2142042015	2142042014	2142042015	2142042014	1	0
444	IMPOZITUL PE SALARII	0	1994987	65194017	75538267	65194017	77533254	0	12339237
446	ALTE IMPOZITE,TAXE SI VARSAMIN	0	42168410	186807861	144639451	186807861	186807861	0	0
447	FONDURI SPECIALE - TAXE SI VAR	0	165029	4794209	5398684	4794209	5563713	0	769504
448	ALTE DATORII SI CREANTE CU BUG	0	0	0	0	0	0	0	0
457	DIVIDENDE DE PLATA	0	379515692	379515692	274298649	379515692	653814341	0	274298649
462	CREDITORI DIVERSI	0	74494647	78119600	615909530	78119600	690404177	0	612284577
471	CHELTUIELI INREGISTRATE IN AVA	130520	0	5151884667	5144850137	5152015187	5144850137	7165050	0
472	VENITURI INREGISTRATE IN AVANS	0	0	133840000	7987911460	133840000	7987911460	0	7854071460
473	DECONTARI DIN OPERATIUNI IN CU	0	0	5140080	0	5140080	0	5140080	0
476	DIFERENTE DE CONVERSIE-ACTIV	2960000	0	0	2960000	2960000	2960000	0	0
477	DIFERENTE DE CONVERSIE-PASIV	0	14321384	14321384	0	14321384	14321384	0	0
5121	DISPONIBIL LA BANCA IN LEI	11984819	0	13903631998	12297762901	13915616817.4	12297762901	1617853916.4	0
5124	DISPONIBIL LA BANCA IN DEVIZE	731331113	0	1642480665	2760783247	2373811778	2760783247	0	386971469
5125	SUME IN CURS DE DECONTARE	0	0	1349637636	1349637636	1349637636	1349637636	0	0
5187	DOBINZI DE PRIMIT	0	0	29438408	9028931	29438408	9028931	20409477	0
5311	CASA IN LEI	4020.6	0	559050000	550199962	559054021	550199962	8854059	0
5314	CASA IN DEVIZE	0	0	198002342	198002342	198002342	198002342	0	0
542	AVANSURI IN REGIE	0	0	150964965	136145641	150964965	136145641	14819324	0
600	CHELTUIELI CU MATERIILE PRIME	0	0	1961733907	1961733907	1961733907	1961733907	0	0
601	CHELTUIELI CU MATERIALELE CONS	0	0	715269974	715269974	715269974	715269974	0	0
	DE REPORTAT	943412551.6	943412552	80169946046	80169946046	81113358598.4	81113358598	11791889817.4	11791889817

SIMBOL CONT	DENUMIRE CONT	SOLDURI LA 1 IANUARIE		RULAJ CUMULAT		TOTAL SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOR	CREDITOR	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
	REPORT	943412551.6	943412552	80169946046	80169946046	81113358698.4	81113358598	11791889817.4	11791889817
602	CHELTUIELI PRIVIND OBIECTELE D	0	0	5157547	5157547	5157547	5157547	0	0
604	CHELTUIELI PRIVIND FURNITURILE	0	0	7325275	7325275	7325275	7325275	0	0
605	CHELTUIELI PRIVIND ENERGIA SI	0	0	490646	490646	490646	490646	0	0
611	CHELTUIELI CU INTRETINEREA SI	0	0	17235665	17235665	17235665	17235665	0	0
612	CHELTUIELI CU REDEVENTELE,LOCA	0	0	450000	450000	450000	450000	0	0
613	CHELTUIELI CU PRIMELE DE ASIGU	0	0	21454803	21454803	21454803	21454803	0	0
621	CHELTUIELI CU COLABORATORII	0	0	83739900	83739900	83739900	83739900	0	0
622	CHELTUIELI PRIVIND COMISIOANEL	0	0	0	0	0	0	0	0
623	CHELTUIELI DE PROTOCOL,RECLAMA	0	0	17517910	17517910	17517910	17517910	0	0
624	CHELTUIELI TRANSPORT	0	0	154217584	154217584	154217584	154217584	0	0
625	CHELTUIELI CU DEPLASARI,DETASA	0	0	162263988	162263988	162263988	162263988	0	0
626	CHELTUIELI POSTALE SI TAXE DE	0	0	9511169	9511169	9511169	9511169	0	0
627	CHELTUIELI CU SERVICIILE BANCA	0	0	28502205	28502205	28502205	28502205	0	0
628	CHELTUIELI ALTE SERVICII TERŢI	0	0	7248282245	7248282245	7248282245	7248282245	0	0
635	CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE SI	0	0	20213684	20213684	20213684	20213684	0	0
641	CHELTUIELI CU SALARIILE PERSON	0	0	134967100	134967100	134967100	134967100	0	0
6451	CONTRIBUTIA UNITATII LA ASIGUR	0	0	33741775	33741775	33741775	33741775	0	0
6452	CONTRIBUTIA UNITATII PENTRU AJ	0	0	6748355	6748355	6748355	6748355	0	0
658	ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE	0	0	279661	279661	279661	279661	0	0
665	CHELTUIELI DIN DIFERENTE DE CU	0	0	78917335	78917335	78917335	78917335	0	0
666	CHELTUIELI PRIVIND DOBINZILE	0	0	4267746	4267746	4267746	4267746	0	0
671	CHELTUIELI EXCEPTIONALE PRIVIN	0	0	8583752	8583752	8583752	8583752	0	0
681	CHELTUIELI DE EXPLOATARE PRIVI	0	0	20541673	20541673	20541673	20541673	0	0
6813	CHELTUIELI DE EXPLOAT.PRIVIND	0	0	0	0	0	0	0	0
691	CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PRO	0	0	244220505	244220505	244220505	244220505	0	0
704	VENITURI DIN LUCRARI EXECUTATE	0	0	3963448265	3963448265	3963448265	3963448265	0	0
708	VENITURI DIN ACTIVITATILE ANEX	0	0	123963010	123963010	123963010	123963010	0	0
711	VENITURI DIN PRODUCTIA STOCATA	0	0	6986749946	6986749946	6986749946	6986749946	0	0
758	ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE	0	0	7135002	7135002	7135002	7135002	0	0
765	VENITURI DIN DIFERENTE DE CURS	0	0	111001805	111001805	111001805	111001805	0	0
766	VENITURI DIN DOBANZI	0	0	180775275	180775275	180775275	180775275	0	0
7862	VENITURI FINANCIARE DIN PROVIZ	0	0	0	0	0	0	0	0
	TOTALURI	943412551.6	943412552	99851649872	99851649872	100795062524.4	100795062424	11791889817.4	11791889817

Manager,

Director ec.,

BCU CLUJ CENTRUL DE INFORMARE PENTRU LIBRARY

Unitatea

BALANȚA DE VERIFICARE SINTETICĂ
la data 31/12/N

Anexa 10.8.

SIMBOL CONT	DENUMIRE CONT	SOLDURI LA 1 IANUARIE		RULAJ CUMULAT		TOTAL SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOR	CREDITOR	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
1012	CAPITAL SUBSCRIS VARSAT	0	500000	0	0	0	500000	0	500000
106	REZERVE	0	100000	0	0	0	100000	0	100000
111	FONDUL DE DEZVOLTARE	0	0	1773270	1773270	1773270	1773270	0	0
118	ALTE FONDURI	0	9048719	0	0	0	9048719	0	9048719
119	REPARTIZAREA AMORTIZARII	0	0	1773270	0	1773270	0	1773270	0
121	PROFIT SI PIERDERE	0	9033037	51762490	48990789	51762490	58023826	0	6261336
129	REPARTIZAREA PROFITULUI	9033037	0	0	9033037	9033037	9033037	0	0
2124	APARATE SI INSTALATII DE MASUR	6493399	0	0	0	6493399	0	6493399	0
2127	INV. GOSP.	3580390	0	1600000	0	5180391	0	5180391	0
2814	AMORTIZ APARATELOR SI INST DE	0	671025	0	634890	0	1305915	0	1305915
2817	AMORTIZAREA PLANTATIILOR	0	354046	0	1138380	0	1492426	0	1492426
321	OBIECTE DE INVENTAR	6042679	0	31356	0	6074035	0	6074035	0
322	UZURA OBIECTELOR DE INVENTAR	0	6035679	0	31356	0	6067035	0	6067035
401	FURNIZORI	0	3566149	14268184	16129663	14268184	19695812	0	5427628
404	FURNIZORI DE IMOBILIZARI	0	0	0	0	0	0	0	0
409	FURNIZORI-DEBITORI	1888000	0	0	1888000	1888000	1888000	0	0
411	CLIENTI	2475000	0	57423622	47643034	59898622	47643034	12255588	0
418	CLIENTI FACTURI DE INTOCMIT	0	0	0	0	0	0	0	0
419	CLIENTI CREDITORI	0	0	0	0	0	0	0	0
421	PERSONAL-REMUNERATII DATORATE	0	0	12890000	12890000	12890000	12890000	0	0
4311	CONTRIBUTIA UNITATII LA ASIGUR	0	0	2446250	3222500	2446250	3222500	0	776250
4312	CONTRIBUTIA SALARIATILOR PENTR	0	0	386700	386700	386700	386700	0	0
4371	CONTRIB. UNIT. LA CONSTIT. FON	0	0	475750	644500	475750	644500	0	168750
4372	CONTRIB. PERS. LA CONSTIT. FON	0	0	128900	128900	128900	128900	0	0
441	IMPOZITUL PE PROFIT	1662085	0	3060332	3926842	4722417	3926842	795575	0
4423	TVA DE PLATA	0	829800	6218219	6364663	6218219	7194463	0	976244
4426	TVA DEDUCTIBILA	0	0	2394872	2394872	2394872	2394872	0	0
4427	TVA COLECTATA	0	0	8759535	8759535	8759535	8759535	0	0
444	IMPOZITUL PE SALARII	0	0	3853734	3853734	3853734	3853734	0	0
446	ALTE IMPOZITE,TAXE SI VARSAMIN	0	0	479011	479011	479011	479011	0	0
447	FONDURI SPEC.	0	24200	380600	515600	380600	539800	0	159200
457	DIVIDENDE DE PLATA	0	9372573	9372577	0	9372577	9372573	4	0
458	ALTE DECONTARI CU ASOCIATII	0	0	0	0	0	0	0	0
	DE REPORTAT	31174590	39535228	179478672	170829276	210653263	210364504	32572262	32283503

BCU IAȘI - BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ - LIBRARY

SIMBOL CONT	DENUMIRE CONT	SOLDURI LA 1 IANUARIE		RULAJ CUMULAT		TOTAL SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOR	CREDITOR	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
	REPORT	31174590	39535228	179478672	170829276	210653263	210364504	32572262	32283503
462	CREDITORI DIVERSI	0	357692	357692	4326000	357692	4683692	0	4326000
471	CHELTUIELI INREGISTRATE IN AVA	5040169	0	0	1960770	5040169	1960770	3079399	0
473	DECONTARI DIN OPERATIUNI IN CU	0	544000	0	0	0	544000	0	544000
5121	DISPONIBIL LA BANCA IN LEI	1988979	0	29549614	30063668	31538593	30063668	1474925	0
5187	DOBINZI DE PRIMIT	25643	0	268625	281988	294268	281988	12280	0
5311	CASA IN LEI	2207539	0	31364485	33557386	33572024	33557386	14638	0
601	CHELTUIELI CU MATERIALELE CONS	0	0	847951	847951	847951	847951	0	0
602	CHELTUIELI PRIVIND OBIECTELE D	0	0	31356	31356	31356	31356	0	0
604	CHELTUIELI PRIVIND FURNITURILE	0	0	2655121	2655121	2655121	2655121	0	0
611	CHELTUIELI CU INTRETINEREA SI	0	0	75000	75000	75000	75000	0	0
612	CHELTUIELI CU REDEVENTELE,LOCA	0	0	6745496	6745496	6745496	6745496	0	0
613	CHELTUIELI CU PRIMELE DE ASIGU	0	0	187500	187500	187500	187500	0	0
621	CHELTUIELI CU COLABORATORII	0	0	4900000	4900000	4900000	4900000	0	0
623	CHELTUIELI DE PROTOCOL,RECLAMA	0	0	250000	250000	250000	250000	0	0
624	CHELTUIELI CU TRANSPORTUL DE B	0	0	367000	367000	367000	367000	0	0
626	CHELTUIELI POSTALE SI TAXE DE	0	0	159115	159115	159115	159115	0	0
627	CHELTUIELI CU SERVICIILE BANCA	0	0	567950	567950	567950	567950	0	0
628	ALTE CHELTUIELI CU SERVICIILE	0	0	3228052	3228052	3228052	3228052	0	0
635	CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE SI	0	0	257800	257800	257800	257800	0	0
641	CHELTUIELI CU SALARIILE PERSON	0	0	12890000	12890000	12890000	12890000	0	0
6451	CONTRIBUTIA UNITATII LA ASIGUR	0	0	3222500	3222500	3222500	3222500	0	0
6452	CONTRIBUTIA UNITATII PENTRU AJ	0	0	644500	644500	644500	644500	0	0
681	CHELTUIELI DE EXPLOATARE PRIVI	0	0	1773270	1773270	1773270	1773270	0	0
691	CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PRO	0	0	3926842	3926842	3926842	3926842	0	0
704	VENITURI DIN LUCRARI EXECUTATE	0	0	48664087	48664087	48664087	48664087	0	0
766	VENITURI FINANCIARE	0	0	326702	326702	326702	326702	0	0
	TOTALURI	40436920	40436920	332739330	332739330	373176251	373176250	37153504	37153503

Manager,

Director ec.,

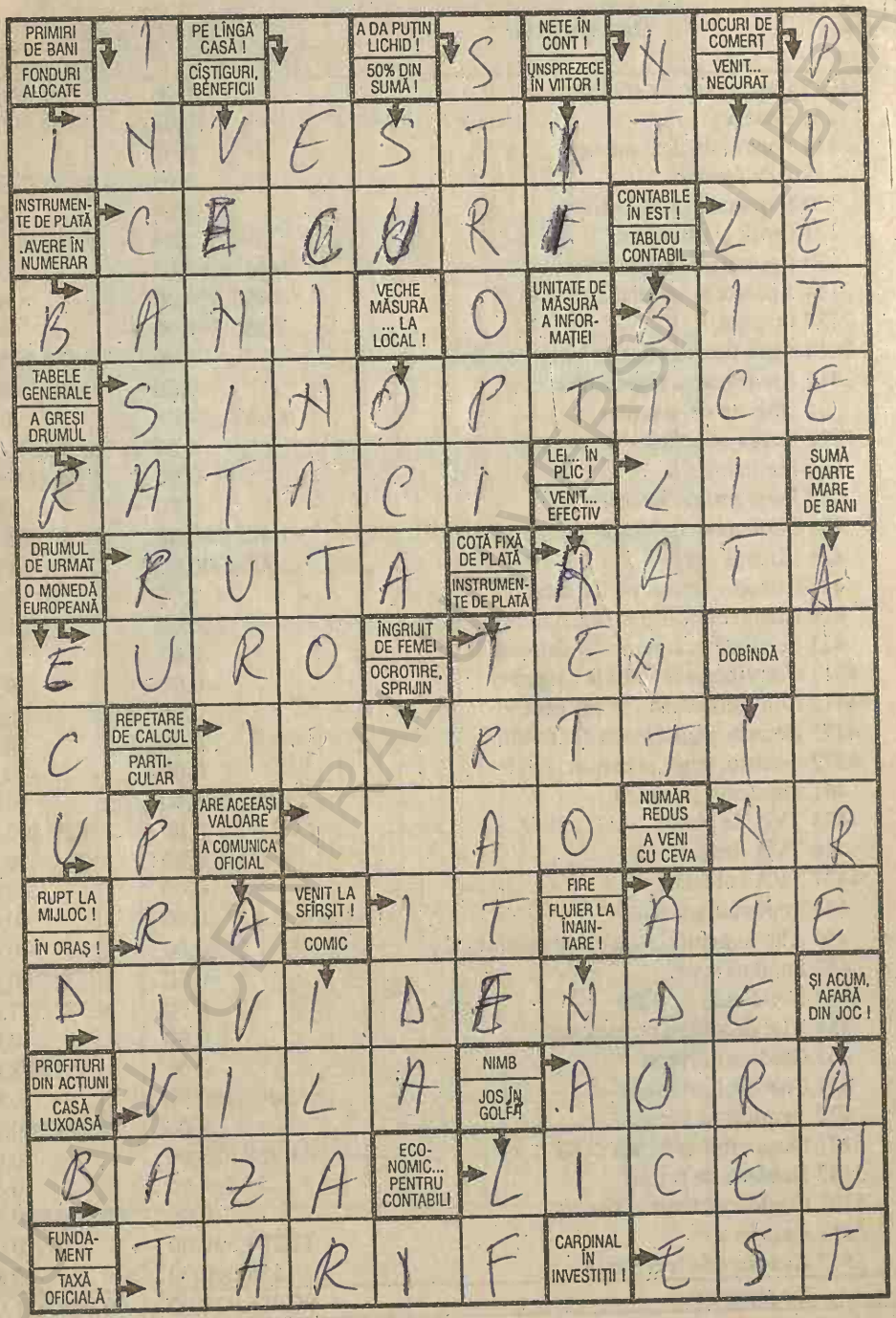
BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BALANȚA DE VERIFICARE

Simbol Cont	Denumire cont	Solduri la 1 ianuarie	
		Debitoare	Creditoare
1012	Capital subscris vărsat	0,00	500.000,00
106	Rezerva	0,00	100.000,00
111	Fondul de dezvoltare	0,00	0,00
118	Alte fonduri	0,00	9.048.719,00
119	Repartizarea amortizării	0,00	0,00
121	Profit şi pierdere	0,00	9.033.037,00
129	Repartizarea profitului	9.033.037,00	0,00
2124	Aparate şi instalaţii de măsură	6.493.399,00	0,00
2127	Inv. gosp.	3.580.391,00	0,00
2814	Amortizarea aparatelor şi inst. de	0,00	671.025,00
2817	Amortizarea plantaţiilor	0,00	354.046,00
321	Obiecte de inventar	6.042.679,00	0,00
322	Uzura obiectelor de inventar	0,00	6.035.679,00
401	Furnizori	0,00	3.566.149,00
404	Furnizori de imobilizări	0,00	0,00
409	Furnizori - debitori	1.888.000,00	0,00
411	Clienţi	2.475.000,00	0,00
418	Clienţi - facturi de întocmit	0,00	0,00
419	Clienţi creditori	0,00	0,00
421	Personal - remuneraţii datorate	0,00	0,00
4311	Contribuţia unităţii la asigurări	0,00	0,00
4312	Contribuţia salariaţilor pentru	0,00	0,00
4371	Contrib. unit. la constit. fond	0,00	0,00
4372	Contrib. pers. la constit. fond	0,00	0,00
441	Impozitul pe profit	1.662.085,00	0,00
4423	TVA de plată	0,00	829.800,00
4426	TVA deductibilă	0,00	0,00
4427	TVA colectată	0,00	0,00
444	Impozitul pe salarii	0,00	0,00
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte	0,00	0,00
447	Fonduri spec.	0,00	24.200,00
457	Dividende de plată	0,00	9.372.573,00
458	Alte decontări cu asociaţii	0,00	0,00
462	Creditori diverşi	0,00	357.693,00
471	Cheltuieli în avans	5.040.169,00	0,00
472	Venituri în avans	0,00	11.094.000,00
5121	Disponibil la bancă în lei	41.988.979,00	0,00
5187	Dobânzi de primit	25.643,00	0,00
5191	Credite pe termen scurt	0,00	40.000.000,00
5311	Casa în lei	12.207.539,00	0,00
542	Avansuri de trezorerie	550.000,00	0,00
	De reportat	90.986.921,00	90.986.921,00

FINANCIAR-CONTABILĂ

de MIRCEA GUJA



BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BIBILIOGRAFIE

Cameniță D. - Introducere în contabilitate - Ed. Lito ASE, 1991

Cameniță D., Cârligel G., Dumitrana M., Negruțiu M., Passler L. - Contabilitate comercială - Ed. Lito ASE, 1988

Feleagă N., Ionașcu I. - Contabilitate financiară - Ed. Economică, 1993

Ristea M. - Noul sistem contabil din România - Ed. Cartimex, 1994

Timariu D., Popescu Gh., Passler L. - Contabilitatea teoretică și comercială - Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1981

Vișan D.- Noul sistem contabil în comerțul exterior - Ed. Economică, 1994

Belletante B., Poty C. - Comptabilité: Analyse approfondé par type de partenaire - Ellipses, 1991

Chareaux - Gestion financière - Litec, 1991

Gilbert A. - Comptabilité générale, Dunod, Paris, 1972

Garnier P. - La technique comptable. approfondée et les comptabilités speciales, Dunod, Paris, 1972

Guinamard R. - La comptabilité générale - Armand Colin, 1984

Guizard et Pérochon - La nouvelle technique comptable, Paris, 1982

Mikoe A., Guardia J. C., Stalony H. - Comptabilité analitique et controle de gestion, Dunod, Paris, 1991

Pérochon C. - Comptabilité générale - Ed. Foucher, 1986

*** - Legea Contabilității, nr. 82/1991

*** - Regulamentul privind aplicarea Legii Contabilității

*** - Planul de Conturi General

*** - Ordonanța nr. 3/1992 privind TVA

*** - Legea nr. 15/1994 privind amortizarea imobilizărilor

*** - Ordonanța nr. 70/1994 privind impozitul pe profit

BCU IAȘI UNIVERSITY LIBRARY

Tiparul executat sub comanda nr. 80 042
Regia Autonomă a Imprimeriilor
Imprimeria „CORESI" Bucureşti
ROMÂNIA

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ISBN 973-95308-9-3

LEI 39.000